





المراجعة وتدقيق الحسابات (2)

أ.د.عصام الدين محمد متولي

رقم المقرر: 929020

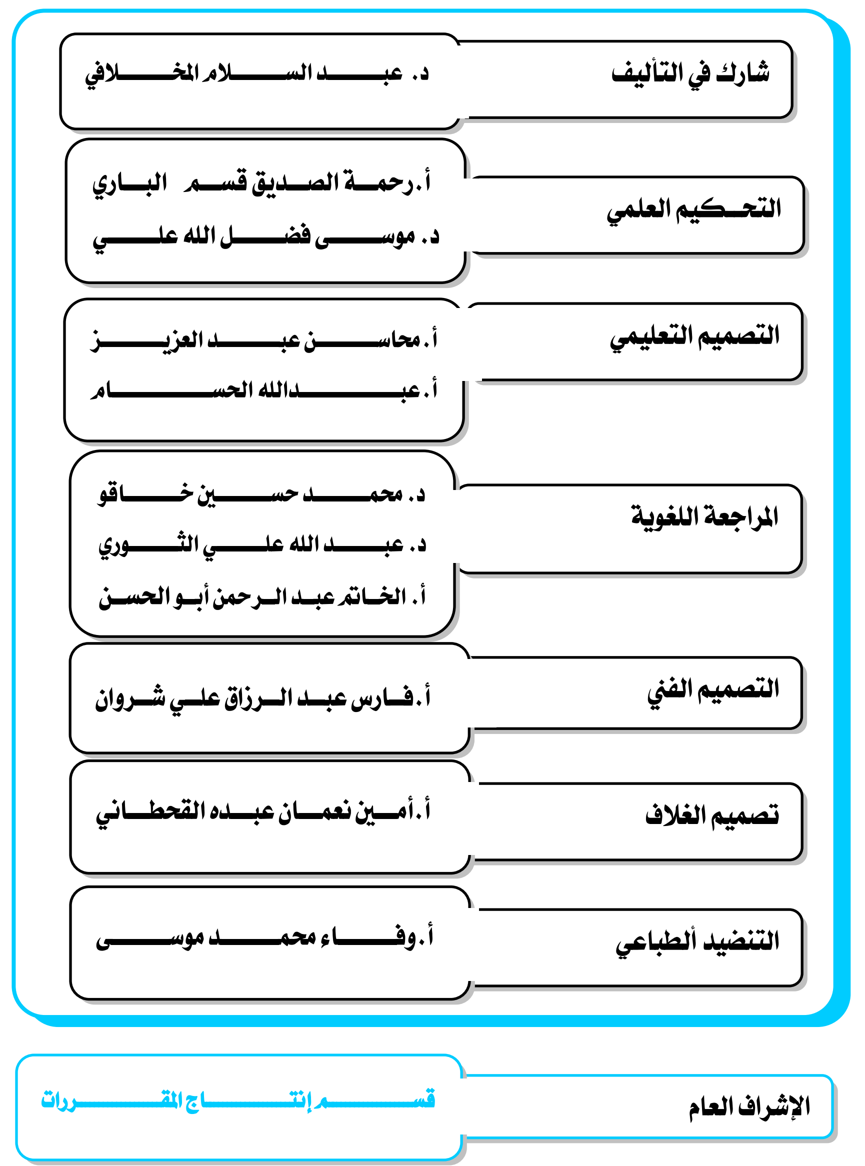
1430



المراجعة وتدقيق الحسابات (٢)

أ. د. عصام الدين محمد متولي

صنعاء
1430هـ- 2009م



شارك في التأليف	د. عبد السلام المخلافي
التحكيم العلمي	أ. رحمة الصديق قسم الباري د. موسى فضل الله علي
التصميم التعليمي	أ. محاسن عبد العزيز أ. عبدالله الحسام
المراجعة اللغوية	د. محمد حسين خاقو د. عبد الله علي الثوري أ. الخاتم عبد الرحمن أبو الحسن
التصميم الفني	أ. فارس عبد الرزاق علي شروان
تصميم الغلاف	أ. أمين نعمان عبده القحطاني
التنضيد ألطباعي	أ. وفاء محمد موسى
الإشراف العام	قسم إنتاج المقررات

الطبعة الثانية 1434هـ -2013م

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي
Web Site: ust.edu/Centers/ubc
E-mail: ubc@ust.edu
Tel:00967/ 1- 384078

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلي هذا المقرر، سنتناول بالدراسة في هذا المقرر المجال التطبيقي للرقابة الداخلية لما لها من أهمية في مراجعة عمل منظمات الأعمال، وذلك من خلال دراسة أحكام نظم الرقابة الداخلية على العمليات النقدية، والرقابة الداخلية على حركة البضاعة من مشتريات ومبيعات ومردودات، وحركة البضاعة من المخازن وإليها، وكذلك دراسة أحكام الرقابة الداخلية على عناصر قائمة المركز المالي من أصول ثابتة، وأصول متداولة، والرقابة الداخلية على الالتزامات المستحقة على هذه المنظمات من خلال دراسة أحكام الرقابة الداخلية على حقوق الملكية، والقروض طويلة الأجل، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع.

كما نتناول في الوحدة الثانية من هذا المقرر مجموعة من حالات المراجعة الميدانية التي ترتبط بفحص نتائج الأعمال وعناصر قائمة المركز المالي ومراجعتها بقصد توضيح الارتباط القائم بين الجانب الفكري لمراجعة هذه العناصر والمجال التطبيقي، الواجب على المراجع اتباعه في هذا الشأن من خلال عمليات المراجعة والفحص الميداني.

أما الوحدة الثالثة، فقد تم تخصيصها لدراسة مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني في ضوء معايير المراجعة الدولية، وقد شرحنا فيها المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني، وأثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات ومنهج النظام المحاسبي، وكذلك تناولنا فيها المجال التطبيقي للحاسوب في المراجعة، والوحدة الرابعة، عرضنا فيها كيفية مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

وفي الوحدة الأخيرة استعرضنا فروض المراجعة ومبادئها ومعاييرها، ومسئولية مراقب الحسابات المدنية، والجنائية، والتأديبية، وشروط انعقاد كل منها، وقد أشرنا إلى بعض أحكام القضاء الأجنبي حتى يمكن الاسترشاد بما أصدره من مبادئ في الدعاوى والحالات المطروحة للمناقشة وإبداء الرأي بشأن مدى مسئولية مراقب الحسابات.

ستجد **-عزيزي الدارس-** في هذه الوحدات عدداً من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، نتمنى أن تعينك علي الفهم والاستيعاب.

مع خالص دعواتنا بالتوفيق والنجاح

الأهداف العامة:

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذا المقرر ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1- تشرح أهمية الرقابة الداخلية على العمليات النقدية وعناصر قائمة المركز المالي.
2- تربط الجانب النظري بالمجال التطبيقي للمراجعة.
3- تشرح أساليب المراجعة الإلكترونية ونظمها.
4- تبين أثر استخدام الحاسب الإلكتروني علي عمليات المراجعة.
5- تعدد أهداف مراجعة البيانات وفقاً لأنظمة التشغيل.
6- تحدد الصفات الهامة للمراجع، ومسئوليته، وأسلوبه، وقرائن المراجعة.
7- تتعرف على المسئوليات المختلفة لمراجع الحسابات.
8- تذكر خصائص بيئة المعالجة وضوابط تطبيق المعالجة الآلية.



محتويات المقرر


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

1

الوحدة الأولى

فروض مراجعة الحسابات ومبادؤها ومعاييرها


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحـــدة

1- مقدمة

1 - 1 تمهيد

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة والتي هي بعنوان (**فروض مراجعة الحسابات ومبادئها ومعاييرها**)، وهي التي تبدأ بتعريف الفرض، ثم تناقش أهم خمسة فروض للمراجعة، وفي القسم الثاني تتناول مبادئ مراجعة الحسابات؛ وهي مبدآن؛ الأول يتعلق بالمبادئ المرتبطة بركن الفحص والآخر يتعلق بركن التقرير.

ثم نشرح في القسم الثالث المعايير العامة لمراجعة الحسابات التي تضم المعايير الشخصية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير تقرير مراجع الحسابات، أما القسم الرابع فيتطرق لمسؤولية مراقب الحسابات، حيث يحدد المسؤولية ومعناها وأقسامها الثلاثة: (مدنية ، جنائية ، تأديبية) .

فالمسؤولية المدنية عقدية، أو مسؤولية تقصيرية، وسنتناول أركانها ونعرض أمثلة لها، أما المسؤولية الجنائية فسنعرفها ونعطي أمثلة لها – وكذلك نقف عند أركان جريمة التهرب من الضرائب (الركن المادي والمعنوي) .

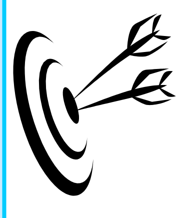
وأخيراً نتطرق إلى المسؤولية للمسؤولية التأديبية التي لا تقوم إلا إذا وجدت جريمة، فسوف نوضح ركنيها (المادي والمعنوي).

في الختام نأمل أن تستفيد من هذه الوحدة وأن تساعدنا على تطويرها.

1 – 2 أهداف الوحدة :

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1- تعرف فروض مراجعة الحسابات وتحددها .
2- تبين مبادئ مراجعة الحسابات .
3- توضح المعايير العامة لمراجعة الحسابات وتذكر أنواعها .
4- تحدد مسئولية مراقب الحسابات ، ومعناها وأقسامها .
5- تتعرف على أركان جريمة التهرب من الضرائب .



توطئة:

عزيزي الدارس، قبل أن نبدأ هذه الوحدة لا بأس من تذكيرك بأهم ما ورد في مقرر المراجعة (1) حيث تناولنا فيه مدخل في مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية شرحنا فيه أهمية الرقابة الداخلية في منظمات الأعمال، وتعريفها وأهدافها، وفي ذلك انتهينا إلى الآتي:

أن أهداف نظم الرقابة الداخلية هي:

1- حماية أصول المنشأة وموجوداتها .

2- اختبار الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر .

3- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

وأن أركان نظام الرقابة الداخلية ودعائمه هي:

1- الخطة التنظيمية الإدارية المحكمة .

2- النظام المحاسبي السليم .

3- النظام ألمستندي الدقيق.

4- نظام تكاليف المناسب.

5- النظام الفعال للأجور .

وأن أساليب فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها هي:

الأسلوب الأول: وهو فحص الرقابة الداخلية وتقويمها كما هي موضوعة بواسطة إدارة المنشأة للتأكد من مدى كفاءتها .

الأسلوب الثاني: وهو فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها كما هي منفذة فعلاً، وذلك بهدف التأكد من أن وسائل الرقابة الداخلية وخطواتها الموضوعة، مطبقة فعلاً.

وأن أهم وسائل فحص أنظمة الرقابة وتقويمها هي:

أولاً : الاستفسارات :

حيث يوجه مراجع الحسابات الخارجي بعض الأسئلة إلى إدارة المنشأة، وبناءً على ما يتلقاه من إجابات يصل إلى رأي عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، وتتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين؛ هما الاستفسارات الشفهية والاستفسارات المكتوبة.

ثانياً : التقرير الوصفي

حيث يقدم أحد مساعدي مراجع الحسابات الخارجي تقريراً تفصيلياً عن وسائل ومقاييس الرقابة الداخلية الموضوعة والمتبعة وتبيان مواقع الضعف فيها.

ثالثاً : دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة

والتي تشمل الخرائط التنظيمية العامة للمنشأة، وخرائط الدورات المستندية، وهذه الدراسة تهدف إلى اكتشاف التداخل في الاختصاصات، أو عدم الدقة في تحديد الواجبات، مما يؤثر على كفاءة الرقابة الداخلية.

رابعاً : فحص النظام المحاسبي

إن فحص النظام المحاسبي من أهم واجبات مراجع الحسابات الخارجي، وإضافة إلى ذلك فإن عليه أن يتأكد من تطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف المحاسبية المختلفة بحيث لا يؤدي موظف واحد عملية محاسبية كاملة، والذي هو من القرائن الدّالـة على سلامة نظام الرقابة الداخلية.

2. فروض مراجعة الحسابات:

عرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام تعبر عن التطبيق وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

إن أهم فروض مراجعة الحسابات تتمثل في الآتي:

1- فروض عدم التأكد :

وفقاً لهذا الفرض فإن الحاجة تقتضي وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد.

2- فرض استقلال مراجع الحسابات الخارجي:

إن مراجع الحسابات الخارجي (مراقب الحسابات) يعد حكماً عندما يمارس عمله حيث تعتمد كثير من الطوائف على رأيه في اتخاذ قراراتها.

3 -فرض تأهيل خاص لمراجع الحسابات الخارجي:

إن إبداء مراجع الحسابات الخارجي (مراقب الحسابات) لرأيه الفني وما يواجهه من مشاكل عديدة أثناء أداء عمله، يستلزم تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً لأداء مهمته.

4 - فرض توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية :

إن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من أدوات مراقبة، تعتبر ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة، وتشمل الرقابة الداخلية الرقابة الإدارية، والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي.

إن عملية مراجعة الحسابات تعتمد على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي، فإذا كان النظام كفؤاً، فإن مراجع الحسابات الخارجي سيقلل من اختباراته، أما إذا كان النظام ضعيفاً فيجب عليه أن يوسع من اختباراته، وصولاً إلى رأيه الفني المحايد.

5 - فرض صدق التقرير:

إن فرض صدق التقرير يأتي نتيجة لوضع مراجع الحسابات الخارجي موضع ثقة جميع عند الأطراف التي لها علاقة بتقريره هذا.

أسئلة التقويم الذاتي (1) :

رتب القائمة (أ) مع ما يناسبها من القائمة (ب)

(أ)	(ب)
1- الفرض	1- عدم التأكد من أدلة الإثبات
2-كفاءة نظام الرقابة الداخلية	2- صدق التقارير
3- استغلال مراجع الحسابات الخارجي	3- قاعدة تحظى بقبول عام عند التطبيق
4-ثقة جميع الأطراف في مراجعة الحسابات	4- تعتمد عليها المراجعة

؟

3. مبادئ مراجعة الحسابات:

ترتبط مبادئ مراجعة الحسابات بأركان المراجعة، والتي تتمثل في ركني الفحص والتقرير، وعليه فإن هذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين هما:

1.3 المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

3 – 1 – 1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

وذلك بأن يكون لمراجع الحسابات الخارجي المعرفة بالمنشأة، وطبيعة الأحداث فيها، وآثارها المتوقعة على كيان المنشأة، وعلاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى، والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية وغيرها.

3 – 1 – 2 مبدأ الشمول في الفحص الاختباري:

بحيث يشمل الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسة والفرعية، وجميع التقارير المالية، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

3 – 1 – 3 مبدأ الموضوعية في الفحص:

وذلك بالإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاعتماد على عدد كافٍ من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي مراجع الحسابات، خاصة أدلة الإثبات القوية، مع التركيز على العناصر ذات الأهمية النسبية، أو تلك التي يرتفع فيها احتمال الخطأ أو الغش.

3 – 1 – 4 مبدأ فحص الكفاية الإنسانية:

تفحص الكفاية الإنسانية، بجانب الكفاية الإنتاجية، لما لها من تأثير في تكوين الرأي السليم لمراجع الحسابات عن أحداث المنشأة، فالكفاية الإنسانية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، والذي يعكس نظام القيادة، والسلطة، والحوافز، والاتصال، والمشاركة، في المنشأة محل المراجعة.

2.3 المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

3 – 2 – 1 مبدأ كفاءة الاتصال

بحيث يكون تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وسيلة تعكس أوضاع المنشأة لجميع مستخدمي هذا التقرير بصورة تبعث الثقة، لتحقق بذلك كل المرجو من هذه التقارير.

3 – 2 – 2 مبدأ الإفصاح:

حيث يجب أن يفصح عن كل ما من شأنه إبراز مدى تنفيذ المنشأة لأهدافها، ومدى التزامها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية، وإظهارها للمعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.

3 – 2 – 3 مبدأ الإنصاف:

حيث يجب أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات الخارجي، والتقارير المالية محل المراجعة منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة، سواء أكانوا داخلها أو خارجها.

3 – 2 – 4 مبدأ السببية:

حيث يجب أن يحوي التقرير تفسيراً لكل تصرف غير عادي، كما يجب أن يبنى مراجع الحسابات تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

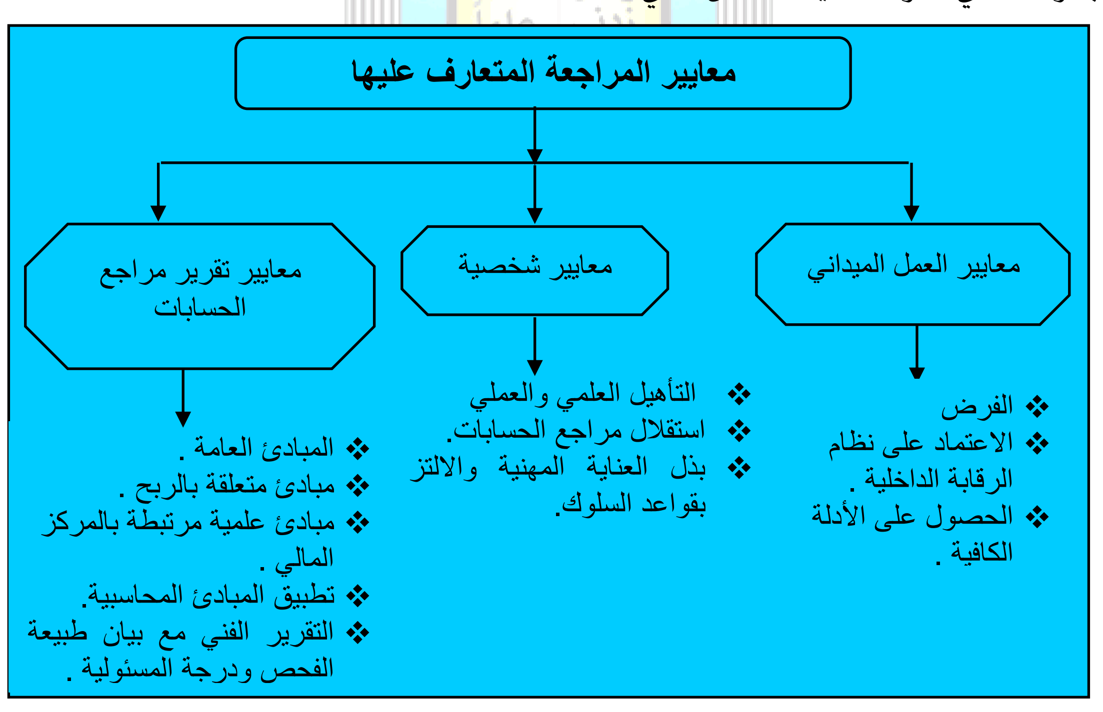
أسئلة التقويم الذاتى (1) :

1. في أحد امتحانات مجلس المحاسبين، إذا طلب منك تلخيص أهم قواعد مراجعة الحسابات، فما هي ؟
2. حدد المبادئ المرتبطة بركن الفحص.
3. كيف يمكن الإيفاء بغرض تأهيل المراجع؟

؟

4. المعايير العامة لمراجعة الحسابات:

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين المعايير العامة لمراجعة الحسابات إلى ثلاث مجموعات هي : موضحة في الشكل الآتي:



1.4 المعايير الشخصية:

وهذه المعايير تشمل:

1- التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات الخارجي والذي يشمل مايأتي:

أ- التأهيل العلمي أو الدراسي.

ب- التأهيل العملي والخبرة المهنية .

ج- ربط التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني.

2- استقلال مراجع الحسابات الخارجي والذي ينعكس على الآتي:

أ- إعداد برنامج المراجعة.

ب- الفحص.

ج- إعداد التقارير.

3- بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند أداء مراجع الحسابات الخارجي لعملية المراجعة، وفي إعداد تقاريره.





تدريب (1)

هنالك مفاهيم للمراجعة متعارف عليها تناولها بالشرح.

2.4 معايير العمل الميداني :

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، ويركز هذا المعيار على عنصر الوقت من حيث :

أ- توقيت تعيين مراجع الحسابات الخارجي .

ب- توقيت القيام بعملية المراجعة.

ج- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

2- يجب أن تتم عملية دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه بصورة سليمة ويكون هذا هو الأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية.

3- ضرورة حصول مراجع الحسابات الخارجي على قدرٍ كافٍ من أدلة الإثبات وقرائنه الملائمة، لتكون أساساً سليماً يعتمد عليه عند التعبير عن رأيه في التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية الانتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادفات.

3.4 معايير تقرير مراجع الحسابات الخارجي:

وتشمل الآتي:

1.3.4المعيار الذي يوضح ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي:

1. مجموعة المبادئ العامة والتي تشمل:

أ- مبدأ الحيطة والحذر.

ب- مبدأ الثبات .

ج- مبدأ الشمول.

د- مبدأ الأهمية النسبية .

ه- مبدأ الإفصاح.

2-مجموعة المبادئ العلمية المرتبطة بالربح والتي تشمل:

أ. مبدأ تحقق الإيراد .

ب. مبدأ التكلفة في قياس النفقة.

ج. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.



تدريب (2)



إذا أتيحت لك الفرصة للالتحاق بمكتب مراجع معتمد والعمل معه في مراجعة مصرف، ما البنود التي يتم الإفصاح عنها ؟

1. مجموعة المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي التي تشمل:

أ. مبدأ التكلفة التاريخية، ناقصاً الإهلاك.

ب. مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها في المستقبل.

- التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة.
- التقرير أن الإفصاح في التقارير المالية يعد كافياً لجميع البيانات المهمة.
- التقرير الفني عن التقارير المالية ككل، مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها، وبناءً على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي مراجع الحسابات إلى :

- رأي نظيف.

- رأي مقيد .
- رأي سلبي .
- رأي معارض.

أسئلة التقويم الذاتى (1) :

?

1- على أي شيء يعتمد تحديد حجم الاختبارات اللازمة لإجراء المراجعة الضرورية ؟
2- اذكر الأسباب التي تجعل التأهيل العلمي والتأهيل العملي مهمين لمراجع الحسابات الخارجي.
3- كيف تقيم مراجع الحسابات الخارجي بأنه مستقل أو غير ذلك ؟

5. مسؤولية مراقب الحسابات:

المسؤولية في اللغة معناها تحمل التبعية والمؤاخذة، وتنقسم إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

1 . مدنية. 2. جنائية. 3 . تأديبية.

1. المسؤولية المدنية:

تقوم المسؤولية المدنية على أساس أن هناك ضرراً أصاب المدعي نتيجة خطأ أو إهمال يصدر من مراقب الحسابات وجزاؤها هو تعويض المتضرر عما أصابه من خسارة مالية، وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية المدنية تنقسم إلى قسمين :

(أ) مسؤولية عقدية:

وأساسها هو إخلال المراقب بالتزام تعهد بإنجازه في عقد المراجعة الذي يبرمه مع عملائه.

(ب) مسؤولية تقصيرية:

تنعقد إذا انتفت الرابطة التعاقدية بين المراقب والمتضررين، وترتب الضرر لإخلال مراقب الحسابات بالالتزام القانوني العام الذي يقضي بعدم الإضرار بالغير، ويسمى بعض الكتاب المحاسبين المسؤولية التقصيرية بمسؤولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث (مسؤولية مراقب الحسابات أمام الغير).

1.5 المسؤولية المدنية:

يسأل مراقب الحسابات أمام عميله، أو موكله الذي يرتبط معه برابطة تعاقدية، ينظمها ويبين نطاقها، ويحدد أتعاب المراقب، وغير ذلك من المسائل.

وسنتناول أقسام المسؤولية المدنية بالتفصيل على النحو التالي:

أولاً: العقد:

يسمى عقد المراجعة ويطلق على هذا النوع من المسؤولية المترتبة على الإخلال بشروط هذا العقد (**المسؤولية العقدية**) والطوائف المختلفة التي تعتمد على رقابته وتتأثر برأيه الفني هي الدائنون والمقرضون وحملة السندات والمتعاملون مع المنشأة ويطلق الكتاب المحاسبون عادة على هذا النوع من المسؤولية المدنية **مصطلح مسؤولية المراقب أمام الغير أو مسؤولية المراقب أمام الطرف الثالث.**

أركان المسؤولية المدنية:

سواءً كانت مسؤولية مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) مسؤولية عقدية أم تقصيرية فهناك ثلاثة أركان ينبغي توافرها لمساءلة المراقب هي :

أ- خطأ يصدر من المراقب .

ب- ضرر يصيب المدعي .

ج- رابطة السببية بين الخطأ والضرر.

الركن الأول: خطأ يصدر من المراقب

لا يسأل مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) مدنياً إلا إذا أثبت المدعي صدور خطأ منه' أو إنه أهمل جانب الرقابة على حسابات المنشأة، وهذا يعني أن خطأ المراقب سواء أكان في المسؤولية العقدية أم التقصيرية ليس مفترضاً بل يكلف الدائن والمدعي بإثباته.

الجدير بالذكر أن القضاء الإنجليزي والفرنسي والبلجيكي والأمريكي، قد أوضح بجلاء أن انحراف مراقب الحسابات يتحقق، إذا قصر في أداء مهمته والوفاء بالتزامه المهني، بمعنى أن مراقب الحسابات لم يبذل في فحصه العناية المهنية المعتادة والمتعارف عليها بين أعضاء المهنة، حيث قرر القضاء الإنجليزي أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يلتزم بالعناية والمهارة المعقولة عند قيامه بفحصه واستفساره وإنجاز عملية المراجعة، وليس مراقب الحسابات مؤمناً ولا يستطيع أن يضمن أن الدفاتر تعطي صورة صادقة وصحيحة من أعمال الشركة ومركزها المالي، لذا فإن التزامه ليس تمثيلاً إلى هذا الحد، وقد أكد القضاء الإنجليزي ذلك في حكم قضائي بقوله : إن التزام المراقب يتلخص في أن يبذل في عملية المراجعة الحرص والعناية التي يبذلها المراقب المعتاد في حرصه وكفاءته ويقظته.

- وإذا انتقلنا إلى القضاء الفرنسي، لوجدنا محكمة النقض الفرنسية في أحد أحكامها قد أبرزت نطاق الأداء المهني المطلوب من مراقب الحسابات بقولها: إن المراقب لا يكون قد أوفى بالتزامه إلا إذا بذل عناية الشخص المعتاد.
- كذلك أمنت المحكمة البلجيكية على هذا المعيار حينما قضت بأن مراقب الحسابات، مهمته مقصورة على المراقبة وعليه أن يبذل عناية الشخص المعتاد، أما عدم فعالية أسلوبهم في الفحص والمراجعة فإنها لا تنهض بذاتها سبباً لترتيب مسئوليتهم، متى ثبت أن أسلوبهم في المراجعة كان أميناً.

وأخيراً اعتنق القضاء الأمريكي هذا المبدأ .

أمثلة لأحكام القضاء الأجنبي:

وعند الحديث عن ركن الخطأ المستوجب للمسؤولية الواقعة على مراقب الحسابات لا يفوتنا أن نشير إلى بعض أحكام القضاء الأجنبي حتى يمكن الاسترشاد بما أصدره من مبادئ في الدعاوى والحالات المطروحة للمناقشة وإبداء الرأي بشأن مدى مسؤولية مراقب الحسابات.

1 - عدم الاطلاع على النظام الأساسي للشركة:

أصدرت المحكمة الإنجليزية حكماً قررت فيه اعتبار المراقب مخطئاً إذا لم يطلع على النظام الأساسي للشركة، وبالتالي لم يكشف خروج أعضاء مجلس الإدارة عن النطاق المحدد لمسئوليتهم.

2 - في حالة عدم التحقق من قيمة البضاعة تحت التشغيل:

كذلك قضت المحاكم الإنجليزية أن المراقب يعد مهملاً إذا لم يهتم بالتحقق من قيمة البضاعة تحت التشغيل، وبالتالي لم يكشف المغالاة في تقويمها، معتمداً على شهادة الإدارة، في حين كانت لديه السجلات والمستندات التي تمكنه من القيام بمهمته.

3 -في حالة عدم إرسال مصادقات للدائنين :

قضت محكمة استئناف اسكتلندا بمسؤولية مراقب الحسابات، لأنه لم يكتشف حذف فواتير المشتريات الآجلة وعدم تسجيلها بحساب الدائنين في نهاية المدة المالية، وقد كان في مقدوره أن يطلب من الدائنين موافاته بكشوف حسابات توضح مطلوبا تهم من الشركة ومقارنة الأرقام الواردة بما هو مثبت في حساباتهم بدفتر الأستاذ.

4 - في حالة اعتماد كشوف وشهادة الإدارة بدون فحص:

قضى بأن مراقب الحسابات يكون مخطئاً، إذا قبل كشف الديون المعدومة المقدمة من إدارة الشركة دون أن يفحص بند المدينين، بينما كان واضحاً أمامه أن هناك ديوناً أخرى يتعذر

تحصيلها، نظراً لسقوط الحق في المطالبة بها بالتقادم، وتبين أنها لم تكن قد أدرجت في هذا الكشف.

5 - في حالة قبول شهادة من شخص غير مختص

وقرر القضاء الإنجليزي بإهمال مراقب الحسابات وتقصيره لأنه قبل شهادة من أحد سماسرة الأوراق المالية لحيازته لاستثمارات تملكها الشركة، في حين أنه ليس مختصاً، وليس من نشاطاته ومهنته حيازة الأوراق المالية وحفظها.

6 - في حالة عدم إشارة المراقب في تقريره صراحة إلى توزيع أرباح صورية يعد المراقب مخطئاً إذا لم يشير صراحة في تقريره إلى توزيع أرباح صورية.

7 - في حالة عدم اكتشاف الاختلاس :

عدم اكتشاف المراقب للاختلاس رغم تعهده بالمراقبة الكاملة ففي هذه الحالة يكون المراقب مقصراً إذا أهمل اكتشافه للاختلاسات ، في بند المصاريف النثرية والأجور.

8 - في حالة الإهمال في دعوة الجمعية العمومية في حالة الضرورة

قد يحدث أن يعمد مجلس الإدارة إلى اتخاذ بعض التصرفات التي تضر بالشركة، وفي هذه الحالة جرت التشريعات على منح المراقب دعوة الجمعية العمومية للمساهمين، وفي ضوء ما تقدم حكم القضاء الإنجليزي بمسؤولية مراقب الحسابات؛ لأنه أهمل في طلب عقد جمعية عمومية للمساهمين يرفع إليها ما حدث.

9- في حالة الاكتفاء بمطابقة الميزانية مع الدفاتر:

ومن أحكام القضاء الضريبي، ما قضت به محكمة ليون في حكمها الصادر بتاريخ 1992/11/10م بمسؤولية مراقب الحسابات لأنه اكتفى بمطابقة الميزانية مع الدفاتر، أي دفاتر الشركة من الوجهة المحاسبية فقط، ولم يقم بإجراء مراجعة القيود المبينة بالدفاتر.

10 - في حالة عدم الإفصاح عن الانحرافات:

حكمت محكمة استئناف (بارك) في حكمها الصادر بتاريخ 1942/3/9م بأن المراقبين يعدون مسئولين إذا كانوا يعلمون صورية الميزانية، وإنه لم يتم سداد قيمة الأسهم المكتتب فيها لزيادة رأس المال في خلال الخمس سنوات التي عرضت فيها الميزانية على المساهمين وقد رفض إقرارهم للحسابات ومصادقتهم على الميزانية.

الركن الثاني: ضرر يصيب المدعي:

لا يكفي أن يصدر من مراقب الحسابات خطأ أو إهمال أو تقصير، بل لابد أن يصيب المدعي ضرر نتيجة خطأ المراقب وانحرافه عن المسلك.

وعلى هذا يمكن القول إن الضرر يمثل الركن الثاني من أركان المسؤولية المدنية بشقيها العقدية والتقصيرية، فإذا انتفى هذا الركن فلا مسؤولية على المراقب، ولا مجال لإلزامه بالتعويض. ويلاحظ أن الضرر الذي يصيب المدعي – سواء كان هو الموكل الذي تعاقد مع المراقب أو مع الغير الذي يعتمدون على تقرير المراقب - قد يكون مادياً بحيث يتكبد خسائر مالية، كما قد يكون ضرراً أدبياً، فيصيب المدعي في سمعته، أو شهرته التجارية، ويشترط أن يكون الضرر المدعى به محققاً أي أنه أصاب المدعي حقيقة.

وعلى ذلك لا يجوز المطالبة بالتعويض عن الضرر المحتمل، وهنا ملاحظة ينبغي الإشارة إليها بهذه المناسبة وهي تتلخص في سعي المشرع للمحافظة على حقوق المساهمين وغيرهم من ذوي المطالب المرتبطة بالشركة، فنص على أنه في حالة تعدد المراقبين فإنهم يكونون مسئولين بالتضامن عن تعويض الضرر الذي نتج إهمالهم في الرقابة، ويترتب على هذا الحكم أنه يستطيع من يلحق به ضرر الرجوع إلى أي مراجع بالتعويض.

ومما يجدر ذكره أن هذا الحكم لا يصدر وفقاً لمبدأ المساءلة الشخصية، ونرى أن المراقب لا يساءل إلاّ عن تعويض الضرر الناجم عن خطئه الشخصي، فلا يساءل عن أخطاء زميله المشترك معه في عملية المراجعة، وذلك في حالة ما إذا أمكن تحديد خطأ كل منهما، أما إذا تعذر تحديد الخطأ فلا مناص من الأخذ بمبدأ المسؤولية التضامنية بينهما.

أسئلة التقويم الذاتي:

?

هب أنك عضو في إحدى المحاكم فما رأيك في النزاعات الآتية وتحت أي مسئولية تقع :

1- المراجع لم يعط اعتباراً للبضائع تحت التشغيل وأسعارها المبالغ فيها، بل اكتفي بشهادة الإدارة، وكان لديه من المستندات ما يؤكد غير ذلك.

2- تم إرسال المصادقة الدائمة ووصل الرد بعد 15 يوماً، ولكن كان هناك اعتراض على الرصيد الوارد بكشف الحساب.

3- كان هناك اختلاس لم يتم الكشف عنه، وكان ذلك في بند المصروفات النثرية وتزوير في الأجور.

الركن الثالث: رابطة السببية بين الخطأ والضرر :

وأخيراً لا يكفي مساءلة مراقب الحسابات مدنياً ومطالبته بالتعويض لمجرد ارتكابه خطأ أو إهمال أحدث ضرراً بالمدعي، بل على من يدعي حدوث الضرر أن يثبت إلى جانب انحراف المراقب عن مسلك المراقب المعتاد، توافر علاقة أو رابطة السببية بين خطأ المراقب أو انحرافه والضرر الذي أصابه.

وتتحقق رابطة السببية متى ثبت أن خطأ المراقب هو علة الضرر وسببه، وأن الضرر الذي أصاب المدعي ما كان ليحصل لو لم يرتكب المراقب هذا الخطأ.

والعبرة في وجود رابطة السببية هي بمقدار ما يتوقف الضرر على وجوده في وقوع خطأ كلما استقل الضرر عن الخطأ بحيث يتصور وقوعه وإذا لم يقع خطأ ظاهر انعدمت رابطة السببية.

ولقد حكم القضاء الإنجليزي في إحدى الدعاوى بأنه على الرغم من إهمال المراقب وموكله، إلا أن إهمال موكله كان يفوق إهماله وعلى ذلك فإن عدم اكتشاف الاختلاس لم ينشأ نتيجة مباشرة لإهمال المراقب.

أسئلة التقويم الذاتي:

؟

1- اذكر أنواع المسئولية التي تقع على مراجع الحسابات الخارجي.
2- كيف تعالج حالة عدم الإفصاح عن الانحرافات التي يتقاضى عنها مراقب الحسابات (إذا لم يتم سداد قيمة الأسهم المكتتب فيها لزيادة رأس المال خلال خمس سنوات) وقد صادقتها الميزانية؟
3- حدثت بعض المخالفات في المراجعة، لكن مراقب الحسابات المسئول تعلل بأن المسئولية تقع على معاونيه، حدد على من تقع المسئولية وما نوعها ؟

ثانياً: المسؤولية التقصيرية للمراقب:

انتهينا إلى إمكانية مساءلة مراقب الحسابات عن خطئه أمام موكله استناداً إلى القاعدة العامة الواردة في قانون المعاملات المدنية السوداني لسنة 1984م في المادة (138) والتي تنص على أن كل فعل سبَّب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض،وكذلك وردت في القانون المدني المصري، والتي نصت عليها المادة (163) بقولها "كل خطأ سبَّب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض" بالإضافة إلى هذا فقد تواترت المحاكم الفرنسية والبلجيكية على تقرير مسؤولية مراقب الحسابات

أمام الغير، استناداً على القاعدة العامة في المسؤولية التقصيرية التي أفصحت عنها المادة 163 من القانون المدني المصري.

أركان المسؤولية التقصيرية وشروط انعقادها:

يشترط لانعقاد مسؤولية المراقب التقصيرية توافر الأركان الثلاثة التي سبق أن أشرنا إليها في المسؤولية العقدية وهي :

أ- خطأ المراقب.

ب- ضرر يصيب المدعي.

ج- رابطة السببية بين خطأ المراقب والضرر الذي أصاب المدعي.

وتجدر الإشارة إلى أن من يدعي التعويض هو المكلف كما هو الحال في المسؤولية العقدية، بإثبات دعواه، وإقامة الأدلة على صحتها، وتوافر أركانها فيثبت انحراف المراقب عن مسلك المراقب العادي.

المراجع اليقظ وسط زملائه أكثر علماً ودراية:

بالإضافة إلى الظروف الخارجية التي أحاطت بالمدعى عليه؛ على المراجع مراعاة تقاليد المهنة، والأصول العلمية الثابتة، ومبادئ مستويات المراجعة المتعارف عليها كما ينبغي إذا ثبت المدعي أنه أصابه ضرر أو خسارة مالية أو أدبية محققة بسبب انحراف المراقب، أو بمعنى آخر توافر رابطة السببية بين الخطأ والضرر ولكنها أفعال ووقائع يجوز إثباتها فإنه بكافة طرق الإثبات القانونية كالشهادة والمعاينة والتحقيق والخبرة.



تدريب (3)

بوصفك خبيراً في المراجعة، هل يمكن لمراقب الحسابات كشف غش الإدارة ؟ وكيف يمكن إثبات هذا النوع من الغش؟

مسؤولية المراقب عن أعمال المساعدين

هل يعد مراقب الحسابات مسئولاً عن أعمال مساعديه، أو تابعيه الذين يشتركون معه في عملية تنفيذ عملية المراجعة؟

في اعتقادنا أن المراقب يعد مسئولاً عن أعمال مساعديه استناداً إلى القواعد العامة في المسؤولية عن عمل الغير والواردة في قانون العمل اليمني، وكذلك نجد سند ذلك في المادة (174) من القانون المدني المصري التي تنص على مايأتي:

- يكون المتبوع مسئولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع، متى ما كان واقعاً منه في حالة تأدية وظيفته أو بسببها.
- تقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حراً في اختيار تابعه، متى ما كان عليه سلطة فعلية في رقابته وتوجيهه، وينبغي لكي يكون المراقب مسئولاً عن أعماله على أن يتوافر الشرطان الآتيان اللذان يمكن استخلاصها من النصوص المذكورة:

أولاً: أن تقوم علاقة التبعية بين المراقب والمساعدين، بمعنى أن يكون له عليهم سلطة فعلية في التوجيه والإشراف والرقابة ، فمراقب الحسابات في العادة يضع لمساعديه برامج المراجعة، فيلتزمون بالسير على هديها، وليس لهم حق الخروج عنه، أو تعديله، إلا بعد الرجوع إليه، أو الحصول على موافقته، وهو الذي يصدر إليهم التعليمات، والأوامر، ويتلقون منه التوجيهات.

ثانياً: يجب أن يكون التابع، أو المساعد، قد ارتكب خطأ أثناء قيامه بعمله، أو بسبب هذا العمل، فإذا لم يقع منه خطأ انتفت المسؤولية المدنية من المراقب ولم يعد هنالك محل لمساءلته، وعلى أي حال فإن للمراقب حق الرجوع إلى تابعه لكل ما أداه من تعويض بسبب خطأ من هذا التابع، وقد أفصحت عن ذلك القوانين المشار إليها أعلاه والتي تنص على أنه للمسئول عن عمل الغير حق الرجوع عليه في الحدود التي يكون فيها هذا الغير مسئولاً عن تعويض الضرر.



نشاط (1)

على ضوء المعلومات التي عرفتها، افترض أنك مراقباً للحسابات، اكتب تقريراً عن منشأة قمت بمراجعتها، ثم اعرض ذلك على المشرف بعد مناقشته مع زملائك.

2.5 المسؤولية الجنائية:

أما المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات فهي التي تنعقد حينما يرتكب المراقب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً، وأساسها الإضرار بالمجتمع، وجزاؤها توقيع العقوبة المقررة للجريمة التي اقترفها.

مفهوم المسؤولية الجنائية:

قد يرتكب مراقب الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً، إذا تعدى الضرر نطاق الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين إلى نطاق الإضرار بالمجتمع، وهي التي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة، ويلاحظ أن الجرائم التي يمكن أن يقترفها مراقب الحسابات، لابد أن يكون منصوصاً عليها في القوانين اليمنية.



وسوف نتناول هذه الجرائم، ونلقي عليها الضوء من غير الدخول في التفاصيل وذلك على النحو الآتي :

الجريمة الأولى: جريمة تعمد إثبات بيانات كاذبة في نشرات الاكتتاب، أو في غير ذلك من وثائق الشركة:

أوجب المشرع على مراقب الحسابات أن يرفق مع نشرات الاكتتاب في أسهم الشركة وسنداتها، في تقرير منه ما يفيد صحة البيانات الواردة فيها، ومطابقتها لأحكام القانون.

فإذا حدث وأثبت المراقب عمداً، أو وقّع على شراء الأسهم والسندات وهو يعلم أنها تحوي بيانات كاذبة أو مخالفة لأحكام القانون، واللائحة التنفيذية، عوقب المراقب بالعقوبات المنصوص عليها في تلك القوانين المشار إليها والتي قد تكون الحبس أو الغرامة المالية.

الجريمة الثانية: جريمة مصادقة المراقب على توزيع أرباح صورية

تنص القوانين المشار إليها أعلاه، على أن يعاقب كل مراقب صادق على أرباح أو فوائد على خلاف أحكام القانون، أو نظام الشركات.

الجريمة الثالثة : جريمة وضع تقرير كاذب:

و يعاقب القانون (كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه، وتعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته، وأخفى عمداً وقائع جوهرية، أو أغفل عمداً هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العمومية وفقاً لأحكام هذه القوانين بالحبس أو الغرامة المالية أو العقوبتين معاً.

الجريمة الرابعة: جريمة التقرير عن فعل، أو أفعال تتعارض مع أحكام الخطر المقرر في القانون:

كذلك تعاقب القوانين المراقب في حالة كتابة تقرير عن فعل أو أفعال تتعارض مع أحكام الخطر المقررة في القانون بغرامات مالية يتحملها المخالف شخصياً وكل من يعين عضواً لمجلس إدارة في شركة مساهمة، أو عضواً منتدباً بإداراتها، أو يظل يتمتع بعضويتها، أو يعين مراقباً فيها على خلاف أحكام الحظر المقررة في هذا القانون.

تدريب (4)



ناقش أنواع التقارير التي يكتبها المراجع مع إبداء وجهة نظرك في كل نوع.

ومن المعلوم أنه محظور على مراقب الحسابات في شركات المساهمة الخاصة من أن يشترك في إنشاء الشركة، أو يكون عضواً في مجلس إداراتها، أو يشتغل بصفة دائمة بأي عمل فني، أو

إداري، أو استشاري فيها، أو أن يكون شريكاً أو موظفاً، أو قريباً، حتى من الدرجة الرابعة، أو لأحد هؤلاء المساهمين، ذلك وفقاً لأحكام القوانين المشار إليها، ومتى قبل مراقب الحسابات التعيين على خلاف هذه الأحكام، وقع تحت طائلة العقوبة المشار إليها في هذا النص.

الجريمة الخامسة: **جريمة المساعدة أو التهرب من الضرائب:**

يرتكب مراقب الحسابات جريمة التهرب من الضرائب بصفته فاعلاً حينما يقدم إقراره الضريبي باعتباره أحد رعايا هذه الضريبة، ويكون ذلك إذا ما استعمل طرق الاحتيال للتخلص من أداء الضريبة، وذلك بإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، أو أورد بيانات غير صحيحة في الإقرارات والأوراق التي تقدم تنفيذاً لقانون الضرائب بقصد التخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها.

أركان جريمة التهرب من الضرائب:

لكي تقع جريمة التهرب من الضريبة، لابد من أن يتحقق ركنا الجريمة هما الركن المادي والركن المعنوي،ونوضح ذلك كما يلي:

1-الركن المادي:

يتمثل في النشاط الإجرامي الذي يرتكبه الجاني، وهو ما يسمى بماديات الجريمة أو المظهر الذي يبرز به إلى العالم الخارجي.

- لابد أن يثبت يقيناً أن الممول قد استعمل طرقاً احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها، أو جزء منها، مثل تقديم الممول إقراراً ضريبياً على أساس عدم وجود دفاتر منتظمة، متضمناً بيانات تخالف ما هو مسجل في دفاتره، ومستنداته التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.
- ولا يشترط أن يكون الإخفاء نتيجة وقائع إيجابية، كاصطناع فواتير شراء وهمية، واصطناع مستندات مصروفات وهمية، وتمزيق فاتورة شراء بعض البضائع، وفواتير بيعها، ولكن قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات، وإغفال فواتير بعض المبيعات.
- ومن أمثلة الوسائل الإيجابية للإخفاء أن يطلب الممول صورة أخرى لفاتورة إحدى الصفقات، مدعياً فقدانها فيرسل إلى المورد صورة من غير إشارة إلى أنها صورة لأصل فاتورة سبق إرسالها للممول، ولما كانت هذه الصورة المؤرخة في تاريخ لاحق للفاتورة الأصلية، فإن المحاسب يقيدها في دفاتر الممول مدة ثانية على أنها مشتريات فعلية تمت في هذا التاريخ، وبذلك تكون صفقة الشراء الواحدة قد قيدت مرتين بالدفاتر الأمر الذي يترتب عليه تفخيم قيمة المشتريات وتخفيض مجمل الربح وبالتالي تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة.

2 - الركن المعنوي :

هو اتجاه نية الجاني إلى التهرب والتخلص من أداء الضريبة فهو المعروف بالقصد الجنائي.

- إن جريمة التهرب من الضريبة جريمة عمدية فلابد أن يتوافر بشأنها القصد الجنائي، فإذا تخلف القصد الجنائي فلا جريمة.
- يطلب المشرع في كل الدول في هذه الجريمة فضلاً عن القصد العام قصداً جنائياً خاصاً، وهو قصد التخلص من الضريبة كلها أو بعضها والقصد العام معناه علم الجاني بارتكابه المسائل والأفعال المادية التي من شأنها أن تؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها، فإذا أخفى الممول بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة خطأ مادي، أو لجهله بقواعد المحاسبة، فلا يعد القصد متوافراً لديه، ولا يكفي القصد الجنائي العام، إنما لابد من توافر القصد الجنائي الخاص، وهو اتجاه إرادة الممول إلى التخلص من أداء الضريبة كلها، أو بعضها، مما يؤدي إلى حرمان مصلحة الضرائب من الحصول على حقها القانوني من الضريبة.

3.5 المسؤولية التأديبية:

هي المسؤولية التي تقوم إذا أخل مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني، وآداب المهنة، أو الواجبات المهنية، وتكون مسئوليته عن طريق نقابة المحاسبين الموجودين داخل البلد.

أركان المسؤولية التأديبية:

إن المسؤولية التأديبية لمراقب الحسابات لا تقوم إلا إذا وجدت الجريمة التأديبية، وهذه الجريمة لا وجود لها إلا إذا توافر ركنان :

1 - الركن المادي .

2 - الركن المعنوي .

وسنتناول أركان المسؤولية التأديبية بالتفصيل كما يأتي.

1- الركن المادي:

يتمثل الركن المادي في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من مراقب الحسابات، فإذا لم يصدر عنه خطأ، ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي، أو التزامه المهني، فلا يوجد جريمة تأديبية، ولا يمكن مساءلته تأديبياً .

وجدير بالذكر أن الجريمة التأديبية، وما يترتب عليها من مسؤولية تأديبية، تقوم بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي، أو المهني، ولو لم يقع ضرر فعلي، **ولابد أن يكون الضرر نتيجة للإخلال بواجبات الوظيفة، أو سمعة المهنة، وكرامتها، وشرفها، باعتباره إخلالاً بالصالح العام.**

وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركناً من أركان المسؤولية التأديبية، بخلاف المسؤولية المدنية عقدية كانت أو تقصيرية، كما أشرنا إليه، ولمعرفة مدى انحراف المراقب أو خطئه يطبق معيار المراقب المعتاد، كما ينبغي الرجوع إلى قانون الرقابة ودستور مهنة المراجعة في الدولة.

2- الركن المعنوي:

لا يكفي صدور خطأ تأديبي من المراجع حتى يحاكم تأديبياً، وإنما لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، وهو ما يقال عنه الركن المعنوي للجريمة التأديبية، فإذا تخلف الركن المعنوي لم تكتمل أركان الجريمة وعليه يرتفع العقاب التأديبي عنه.

ويعد مراقب الحسابات مخلاً بالآداب، والأمانة المهنية إذا:

1- لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء أداء مهمته، ولا تفصح عنها الأوراق التي يشهد بصحتها، إذا كان الإفصاح عن هذه الحقيقية أمراً ضرورياً.

2- إذا أهمل في خطوة فحصه، أو تقديره عن هذا الفحص.

3- إذا أبدى رأياً بعدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذه الأمر، ولم يشر إلى ذلك في تقديره.

4- إذا وقَّع تقريراً بيده عن حسابات لم تفحص بمعرفته، أو بمعرفة زميله، أو بمعرفة مندوبيه الذين هم تحت إشرافه وتوجيهه، أو المندوبين المشتركين معه في عملية المراجعة.

5- إذا تغاضى عن الحصول على إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة، وكان من شأنها أن تؤدي إلى اكتشاف خطأ، أو غش وقع في الحسابات.

6- إذا اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بجرد بعض الأصول أو تقويمها في وقت يتوافر لديه الشك في نوايا هؤلاء الأشخاص، أو كفاءتهم، ولم يقم بتحقيق هذا الجرد، أو التقويم، أو يورد بشأنه تحفظاً خاصاً.

أسئلة التقويم الذاتي :

؟

1- ما المقصود بالمسئولية التأديبية ؟

2- حدد أركان المسئولية التأديبية.

3- حدد نوع المسئولية في الآتي :

أ- مراقب الحسابات الذي لم يكشف عن حقائق مادية علمها أثناء تأدية عمله، ولم تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.

ب- مراقب حسابات اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بجرد بعض الأصول وكان لديه شك في نوايا هؤلاء الأشخاص.

6. الخلاصة:

عزيزي الدارس، لقد احتوت هذه الوحدة على الكثير من المعلومات الهامة والمفيدة.

- بدأت الوحدة بتعريف الفروض الخاصة بمراجعة الحسابات، وهي خمسة فروض، تمثلت في فروض عدم التأكد، واستقلال مراجع الحسابات، والتأهيل في توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية، وصدق التقرير.
- أما القسم الثاني فبحثنا فيه مبادئ مراجعة الحسابات، ووقفنا عند المبادئ المرتبطة بركن الفحص، وذكرنا أن لها أربعة عناصر هي تكامل الإدراك، والشمول والموضوعية والكفاية الإنسانية أما المبدأ المرتبط بركن التقرير فيشمل كفاءة الاتصال والإفصاح والإنصاف والسببية.
- ثم أخذنا في مناقشة المعايير العامة لمراجعة الحسابات وهي المعايير الشخصية؛ مثل التأهيل العلمي والاستقلال والالتزام بقواعد المهنة وكذلك معايير العمل الميداني، وأخيراً معايير تقرير المراجع منها مبدأ الحيطة، والثبات والشمول والأهمية والإيراد، والتكلفة، وغيرها.
- بعد ذلك ناقشنا مسؤولية مراقب الحسابات، والتي تضمنت المسؤولية المدنية، والجنائية، والتأديبية ، فالمسؤولية المدنية تندرج تحتها المسؤولية العقدية والتقصيرية.
- وقد تحدثنا في المسؤولية المدنية عن الأحكام القضائية مستعرضين بعض أمثلة أحكام القضاء فيها، ثم تطرقنا للمسؤولية الجنائية وكيف يتم إثباتها ووجهة نظر القضاء فيها.
- وقد بحثت الوحدة موضوع جريمة التهرب من الضريبة وأركانها المادية والمعنوية والمسؤولية التأديبية المتعلقة بالجرائم المثبتة على مراقب الحسابات.
- نأمل أن تكون هذه المعلومات مفيدة وأن تقضي بين طيات هذا المقرر أجمل الأوقات. ومرحباً بك مرة أخرى.

7. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

مفاهيم المراجعة تعني مايصممه العقل والذهن من أفكار لتحديد المبادئ، والإجراءات وهي:السلوك الأخلاقي والاستقلال والعناية المهنية الواجبة وأدلة الإثبات والعرض الصادق والعادل.

تدريب (2)

لتحقيق هدف الإفصاح والعرض، يجب على المراجع أن يؤدي اختبارات للتحقق من أن كافة البنود التي تشمل أرصدة الحسابات في الميزانية، وقائمة الدخل والمعلومات المتعلقة بها، والتأكد من انه قد تم إدراجها على نحو صحيح في القوائم المالية وأنها قد تم وصفها بشكل مناسب في القوائم والملاحظات المرفقة بها، ويرتبط العرض والإفصاح على نحو وثيق مع التبويب.

تدريب (3)

يصعب كشف غش الإدارة، لأنه من الممكن أن يخترق أحد الأعضاء من الإدارة الرقابة الداخلية، وقد يبذل جهداً من قبلهم لإخفاء التحريف ، كما يمكن أن ينشأ من خلال تسجيل العمليات المالية، أو عدم الإفصاح عن العمليات المالية ، أو تسجيل كميات وقيم زائفة؛ لذلك لا تتوافر للمراجعة درجة من التأكيد لكشف الغش إذا كان جوهرياً، ولكن هناك بعض العوامل التي تصاحب هذا النوع من الغش، ويحتوي كل عامل على مجموعة من الأنوار الحمراء تساعد المراجع على التنبؤ، نورد بعضها فيما يلي :

العامل الأول	الثاني	الثالث
الظروف التي تسمح للإدارة باكتشاف الغش.	دوافع الإدارة لاكتشاف الغش.	وجود اتجاه حسي لدى من يوجدون في موقف يسمح لهم بارتكاب الغش للقيام بذلك
– ضعف الرقابة الداخلية. – هيمنة الإدارة على القرارات. – صعوبة مراجعة العمليات المالية. – ضعف مستوى التدريب. المراجعة تتم لأول مرة ولا توجد معلومات كافية عن المراجع السابق.	– النمو السريع للشركة، حيث توجد تغييرات عديدة. – وجود ظروف إنفاق الأرباح، مع اتجاه النشاط الذي تعمل فيه الشركة . – عدم احترام الإدارة والعاملين للهيئات التنظيمية. قرارات محاسبية متضاربة.	– ضعف الرقابة الداخلية. – لا مركزية التنظيم، مع عدم وجود الإشراف . – تأكيد الإدارة على تحد غير مبرر لمقابلة التوقعات. – عدم الأمانة، والكذب على المراجع، والمراوغة في الإجابة عليه. – وجود تصرفات غير قانونية. اتجاه الإدارة نحو المخاطرة، مع عدم وجود ما يبرر ذلك.

تدريب (4)

الأنواع الأربعة للتقارير في المراجعة هي:

الأول: التقرير النظيف القياسي وهو المستوفي لجميع شروط المراجعة؛ من تضمين كافة القوائم، واتباع المعايير العامة الثلاثة، وجميع الأدلة الكافية، وإعداد القوائم المالية، وعدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية، **والثاني هو: التقرير النظيف** مع فقرة تفسيرية أو تعديل الصياغة، **والثالث هو: التقرير المقيد**، **والرابع هو: التقرير السلبي** أو الامتناع عن إبداء الرأي .

8. مسرد المصطلحات:

مراجع الحسابات الخارجي: External Auditor

ويسمى أيضاً مراقب الحسابات وهو شخص يتم تكليفه من قبل ملاك المنشأة لتقييم مدى نجاح الإدارة بصفتها وكيلاً عن الملاك في إدارة المنشأة لكي يؤدي مراجع الحسابات الخارجي دوره على الوجه المطلوب يجب أن يتوفر له عنصر الاستقلال والتأهيل العلمي والعملي.

معايير المراجعة المتعارف عليها

Generally Accepted Auditing Standards(GAAS)

معايير قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بوصفها وتشمل معايير العمل الميداني ومعايير التقرير وتفسيرات المعايير.

المعايير العامة: General Standards

هي حصول من يؤدي المراجعة على مستوى ملائم من التدريب، وأن يكون ذا مهارة فنية ملائمة ، وأن يتوفر فيه الحياد الذهني ، وممارسة العناية عند أداء المراجعة وإعداد التقرير .

معايير العمل الميداني: Field Work Standards

تنص على أن يتم تخطيط العمل، وتخصيص المهام للمساعدين، والإشراف عليهم، ويجب التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية، وتحديد طبيعة الاختبارات المراد القيام بها وتوقيتها ومداها، كما يجب الحصول على الأدلة الكافية التي تساعد على الفحص، والملاحظة، وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي محايد.

معايير التقرير: Reporting Standards

أن يتلاءم التقرير مع مبادئ المحاسبة المتفق عليها، وأن يذكر به حالة عدم الثبات، وأن يحتوي على تعبير ورأي في القوائم المالية، وأن يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية، وأن يقترن اسم المراجع بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، وأن يحدد درجته ومسئوليته.

القرارات الخاصة بأدلة المراجعة: Audit Evidence Decision

يتمثل في القرار الذي يجب على المراجع اتخاذه في كل عملية مراجعة في تحديد النوع والحجم الملائمين من الأدلة التي يجب جمعها، للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية كوحدة.

المسؤولية المدنية: Civil Liability

هي المسؤولية التي تنتج عن ضرر أصاب المدعي نتيجة خطأ أو إهمال من مراجع الحسابات.

المسؤولية الجنائية: Criminal Liability

وهي ما يحدث حينما يرتكب مراقب الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانوناً، وأساسها الأضرار بالمجتمع .

9. المراجع:

المراجع العربية

1. أبو طبل ،عيسى محمد، متولي، عصام الدين محمد ، **تطبيقات في المراجعة**، القاهرة: دار النهضة العربية، 1996م.
2. أبوطبل، عيسى محمد ، متولي، عصام الدين محمد ، **بحوث في مراجعة الحسابات** ، القاهرة: دار النهضة العربية ، 1992م.
3. الصبان، سمير محمد، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق**، القاهرة: دار النهضة العربية، 1998م.
4. محمد، توفيق محمد، **الرقابة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة** ، القاهرة: مكتبة عين شمس، 1998م .

المراجع الأجنبية:

1. Boynton، W.C and Kell، W.G. "**Modern Auditing**" 6th، ed New York : John Willey & Sons، 1999
2. Walter B، Whittington، O. Ray، Pany، KURT and Meigs، Robert F، "**Principles of Auditing**، 9th ed.، Boston:rwin، 1998.
3. Lymer، A.، **The Internet and The Future of Corporate Reporting in Europe**، **The European Accounting Review**، Vol. 8، No.2، 1999.
4. Stevens، Michael G.، **Financial Information is Flooding the Internet**، **The Practical Accounting**، Feb. 1999.
5. Boynton، W.C and Kell، W.G.، **Modern Auditing**، 6th ed.، New York: John Willey & Sons، 1996.
6. IFA، Handbook، **Auditing** ، IFAC، New York U.S.A July 1997.
7. AICPA، **Improving Business Reporting A Customer Focus** (a.k.a. The Jenkins Report 1994، Available at (ttp://ww.aicpa.org). 12/15/2000.

2

الوحدة الثانية

المجال التطبيقي للرقابة الداخلية



محتويات الوحـــدة

1- مقدمة

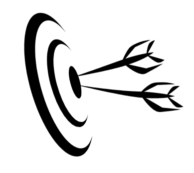
1 - 1 تمهيد

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى الوحدة الثانية والتي تأتي بعنوان (**المجال التطبيقي للرقابة الداخلية**) وهي تشتمل على ثلاثة أقسام رئيسة، تبدأ بالرقابة على العمليات النقدية التي نوضح من خلالها أسس الرقابة على هذه العمليات، وكيفية مراجعة المقبوضات والمدفوعات النقدية. أما في القسم الثاني فسنتناول الرقابة الداخلية على حركة البضاعة من خلال شرح كيفية ضبط المشتريات الآجلة، ومردودات المبيعات، وكذلك الرقابة على المخازن.

نختتم هذه الوحدة بالرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي، وهذه العناصر تشمل الأصول الثابتة، والمتداولة، والالتزامات.

وستجد في ثنايا هذه الوحدة العديد من أسئلة التقويم الذاتي والأنشطة والتدريبات. نتمنى أن تساعدك على استيعاب ما ورد فيها من موضوعات.

1 – 2 أهداف الوحدة



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

- تعدد أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.
- تذكر المبادئ العامة التي تحكم الرقابة الداخلية على المقبوضات والمدفوعات.
- تناقش القواعد والإجراءات التفصيلية للمقبوضات والمدفوعات.
- تبين أهداف الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة.
- تشرح أهداف الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة.
- تحدد إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات.
- تذكر النقاط التي يجب مراعاتها عند وضع نظام سليم للرقابة الداخلية على المخازن.

2. الرقابة الداخلية على العمليات النقدية:

تتكون العمليات النقدية من عمليات المقبوضات وعمليات المدفوعات سواء كانت نقداً أو بشيكات، **وتمثل النقدية أكثر عناصر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس**، لذا وجب الاهتمام بها ووضع نظام محكم لحمياتها.

1.2 أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية :

أهم أسس الرقابة الداخلية على عمليات النقدية تتمثل في الآتي:

2 – 1 – 1 تحديد اختصاصات موظفي قسم الخزينة (كبير الصيارفة ومساعديه) ومسئولياتهم، تحديدا واضحاً، وذلك من خلال:

الفصل بين عمليتي تحصيل المقبوضات وصرف المدفوعات إن أمكن ذلك.

الفصل بين عمليتي التحصيل وإيداع المتحصلات في البنوك.

منع اشتراك موظفي قسم الخزينة في توقيع الشيكات.

وجوب إيداع المتحصلات النقدية بالكامل، وعدم استخدامها في أي مدفوعات أم غيرها.

2 -1 – 2 الفصل التام بين اختصاصات موظفي قسم الخزينة والاختصاصات الآخرى كالقيد في الدفاتر والسجلات، أو الاحتفاظ بأوراق القبض أو الأوراق المالية، وعموماً يجب إبعادهم عن كل العمليات التي تغريهم بالتلاعب أو تسهل لهم تغطية الاختلاسات.

2 – 1 – 3 وجود نظام محاسبي يضمن سلامة قيود العمليات النقدية في الدفاتر والسجلات، ويكفل التحقق من التوازن الجزئي للعمليات النقدية بصورة مستمرة.

2 – 1 – 4 وجود تنظيم مستندي دقيق يضمن وجود مستندات صحيحة وجدية تؤيد جميع عمليات المقبوضات والمدفوعات.

2 – 1 – 5 وجود نظام جرد محكم لكل الخزائن والعهد النقدية وأن يعتمد الجرد المفاجئ لها.

2 – 1 – 6 أن يتم إعداد مذكرات تسوية أرصدة البنوك بواسطة شخص أو أشخاص غير موظفي قسم الخزينة.

2 – 1 – 7 أن تؤمن الخزائن تأميناً جيداً، كما يجب ألا يشارك موظفي الخزينة آخرون في مكان عملهم.

2 – 1 – 8 أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي :

أ- فحص المستندات المؤيدة لعمليات المقبوضات، والمدفوعات ومقارنتها مع إيصالات استلام النقدية.

ب- فحص الدفاتر والسجلات، للتأكد من سلامة إتباع القواعد والإجراءات المرسومة للرقابة عليها.

ج- المراجعة الحسابية لدفاتر وسجلات النقدية.

د- القيام بالجرد المفاجئ للخزائن والعهد النقدية.

ه- مراجعة كشوفات البنوك وإعداد مذكرات تسويات أرصدة البنوك لكل من المقبوضات والمدفوعات.



تدريب (1)

ناقش العوامل التي ساعدت على زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطوير مفهومها وإجراءاتها .

2.2 الرقابة الداخلية على المقبوضات:

إضافة إلى الأسس العامة السابقة فإن هناك **مبادئ عامة** لابد من مراعاتها عند ضبط حركة المقبوضات، بالإضافة إلى بعض **القواعد والإجراءات** التي يجب اتباعها.

أولاً: المبادئ العامة

تتمثل أهم المبادئ التي تحكم الرقابة الداخلية على المقبوضات في الآتي:

أن يكون استلام النقدية والشيكات تحت إشراف موظف مسئول، على أن تختم الشيكات الواردة بما يفيد عدم تظهيرها لتكون قابلة للإيداع في حساب المنشأة بالبنك فقط.

أن تستخدم المنشأة إيصالات استلام النقدية أو الشيكات وأن تكون مميزة وتحمل أرقاماً مسلسلة وأن يعهد إلى المسئول الأول بحفظ الدفاتر غير المستخدمة وأن يشرف على صرفها لمعاونيه.

أن يتم تسجيل المقبوضات بواسطة شخص آخر غير من قام باستلامها وأن يراجع المسئول الأول ذلك التسجيل.

يفضل استخدام ماكينات تسجيل النقود ما أمكن ذلك.

يجب إيداع المقبوضات، نقدية كانت أم شيكات، في البنوك أولاً بأول ويفضل أن يتم ذلك في نفس اليوم.

ثانياً: القواعد والإجراءات:

تتباين قواعد الرقابة الداخلية وإجراءاتها من منشأة لأخرى وفقاً لتباين نشاط عمليات المنشآت المختلفة وحجمها وإمكاناتها وهنا سنستعرض جزءاً من هذه القواعد والإجراءات التفصيلية التي تتبع في الرقابة على بعض عناصر المقبوضات مثل:

1. المبيعات النقدية :

إن هدف الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية هو ضمان تحصيل قيمة المبيعات وتوريدها لحساب المنشأة، ويتضمن النظام المحكم لرقابة المبيعات النقدية اتباع القواعد الآتية:

توفير المستندات الداعمة لإثبات عمليات البيع النقدي.

1- التقسيم السليم للعمل بين البيعين وموظفي الخزينة وموظفي الحسابات وموظفي قسم التسليم.

2- ضمان توريد كافة المتحصلات من المبيعات النقدية إلى الخزينة العامة أو إلى البنك يومياً.

3- إجراء المقارنات والمطابقات في نهاية كل يوم بين المستندات المختلفة المؤيدة لعمليات البيع النقدي.

4- إجراء الجرد الفعلى للبضائع الباقية بأقسام البيع المختلفة ومطابقتها مع الرصيد الدفتري لكل نوع وأن يتم ذلك بصفة دورية.

2. المتحصلات الواردة بالبريد :

يُرسل البعض ما عليهم من التزامات بالبريد سواء أكان بشيكات أو حوالات بريدية، وتهدف الرقابة الداخلية من هذه المتحصلات إلى ضمان استلامها وتعليق حساب المنشأة بها ،

والقواعد والإجراءات واجبة الاتباع في هذا الشأن تشمل الآتي:

يجب أن تكون الشيكات والحوالات البريدية باسم المنشأة وأن تكون الشيكات غير قابلة للتحويل (مسطرة) لضمان إضافتها لحساب هذه المنشأة فقط.

أن يتم استلام الشيكات والحوالات البريدية بواسطة موظف لا يتبع لقسم الخزينة، وعليه أن يعد كشفاً تفصيلياً من أصل وصورتين عن كل نوع من هذه المتحصلات.

يقوم أحد موظفي قسم الخزينة باستلام الشيكات والحوالات البريدية وأصل الكشف بعد توقيعه على إحدى صور هذا الكشف والتي سيحتفظ بها الموظف الذي أعد هذا الكشف، أما الصورة الثانية فترسل إلى قسم الحسابات.

يستخرج قسم الخزينة إيصالات استلام هذه المتحصلات ويقوم برصدها في دفتر النقدية، ويرسل أصل هذه الإيصالات إلى أصحابها ويرسل صورة منها إلى قسم الحسابات.

يقوم قسم الخزينة بتحصيل هذه المتحصلات عن طريق البنك بالنسبة للشيكات ومن مكتب البريد بالنسبة للحوالات البريدية، وعلى قسم الخزينة إعداد كشف يوضح موقف التحصيل، يرسل أصله إلى قسم الحسابات ويحتفظ بصورته.

على قسم الحسابات مقارنة صورة الكشف المرسل من الموظف مستلم الشيكات والحوالات البريدية، مع أصل الكشف المرسل من قسم الخزينة، والذي يوضح موقف التحصيل لتعديل الحسابات إذا استدعى الأمر ذلك ومثال ذلك حالة ارتداد بعض الشيكات.

3 . المتحصلات المباشرة للخزينة:

يورد البعض تسديداتهم مباشرة إلى خزينة المنشأة، وتهدف الرقابة الداخلية على هذه المتحصلات إلى ضمان تحصيل هذه المبالغ فعلاً وضمان قيدها في الحسابات المختصة،

وتتلخص قواعد الرقابة الداخلية على هذه المتحصلات في الآتي:

تحديد السلطة المختصة بإعطاء الإذن بتوريد المتحصلات إلى الخزينة، والتي يجب أن تكون منفصلة عن قسم الخزينة، وعلى الموظف المسئول التأكد من عدم وجود ما يمنع قبول التوريد، كما أنه يجب عليه التأكد من نوع الحساب الذي سيسدد، سواء أكان حساب مدنيين، أو أوراق قبض، أو إيجار عقارات أو غيرها.

يقوم قسم الخزينة باستلام هذه المتحصلات بموجب إذن التوريد على أن يسلم العميل إيصال استلام ترسل صورة منه إلى قسم الحسابات، وعلى قسم الخزينة تسجيل ذلك في دفتر النقدية.

على قسم الحسابات قبل تعديل الحسابات المختصة مقارنة صور أذونات التوريد مع صور إيصالات الاستلام.

4 . المتحصلات بواسطة مندوبين:

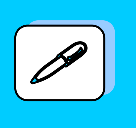
قد تقوم بعض المنشآت بتعيين مندوبين لتحصيل مستحقاتهم من بعض العملاء، ولما كانت هذه العمليات تتم خارج المنشأة فهي أكثر عرضة للتلاعب والاختلاس، **وتقتضي الرقابة الداخلية عليها الآتي :**

العناية في حسن اختيار المندوبين، كما يمكن التأمين عليهم ضد خيانة الأمانة.

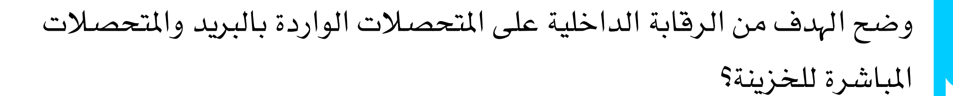
تخصيص منطقة معينة لعمل كل مندوب لا يجب أن يتجاوزها، ويجب أن لا يستمر المندوب في منطقة معينة بل يجب تغيير المندوبين دورياً، وأن يتم إجراء تفتيش مفاجئ لهؤلاء المندوبين.

يجب على كل مندوب إيداع متحصلاته اليومية في نفس اليوم أو في صباح اليوم التالي بمقر المنشأة، أو بأقرب فرع لبنك المنشأة إذا كانت منطقته بعيدة، حيث يتم الاستلام بإيصالات مؤقتة، على أن تستخرج إيصالات استلامها وكشوف بيانها إلى المنشأة أو أقسام الإيداع في فرع بنك المنشأة.

تدريب (2)



وضح الهدف من الرقابة الداخلية على المتحصلات الواردة بالبريد والمتحصلات المباشرة للخزينة؟



3.2 الرقابة الداخلية على المدفوعات

إن الرقابة الداخلية على المدفوعات **تهدف** إلى التأكد من جدية عمليات الدفع وصحتها وخلوها من المدفوعات الوهمية، إضافة إلى التأكد من سلامة العمليات المثبتة في الدفاتر والخاصة بالمدفوعات. وسنتناول عزيزي الدّارس المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم الرقابة الدّاخلية بالتفصيل.

أولاً: المبادئ العامة

وتتمثل أهم المبادئ العامة التي تحكم الرقابة الداخلية على المدفوعات في الآتي:

أن تتم جميع المدفوعات بشيكات عدا النثرية والتي تدفع من السلفة المستدامة، ويجب إلا يصدر شيك إلا بعد التأكد من الآتي:

وجود إذن صرف معتمد من موظف له تلك السلطة.

وجود مستند مؤيد لعملية الصرف هذه.

جدية عملية الصرف بالتأكد من استلام المقابل، سلعة كانت أم خدمة.

صحة التوجيه المحاسبي للمبلغ المدفوع.

أن يحدد من لهم سلطة توقيع الشيكات نيابة عن المنشأة، ويفضل أن يكون ذلك بواسطة شخصين على الأقل (توقيع مشترك)، ويوصي بأن يكون أحدهم مسئول الحسابات الأول (المراقب المالي) وأن يكون الآخر الشخص المخول له سلطة الإذن بالصرف.

ألا تحرر شيكات لحاملها بل تحرر باسم شخص طبيعي أو معنوي ويفضل أن تكون مسطرة، كما يجب ألا تحرر شيكات على بياض.

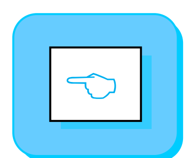
عند تقديم الشيك للتوقيع يجب أن يرفق معه إذن صرف شيكات معتمد وجميع المستندات المؤيدة للصرف، والتي يجب أن تكون مراجعة بواسطة من له سلطة المراجعة الداخلية، ويجب التأشير على هذه المستندات بما يفيد استخراج الشيك، سواء بالتوقيع عليها، أو ختمها، حتى لا تستخدم للصرف مرة آخرى.

ضرورة الحصول على ما يفيد استلام الشيكات من الجهات التي حررت الشيكات لها، سواء بالتوقيع بالاستلام من شخص مخول له باستلام الشيكات من قبل الشخص المستفيد، أو بإيصال استلام شيكات من ذلك الشخص المستفيد.

في حالة فقدان أحد الشيكات يجب ألا يتم استخراج شيك بدل مفقود إلا بعد اتخاذ كافة الإجراءات والاحتياطات اللازمة للتأكد من فقدان الشيك وتلك التي تحول دون الاستفادة منه.

يفضل أن يتولى شخص من الإدارة العليا التصريح بإصدار الشيكات الخاصة لسداد النفقات الرأسمالية؛ كشراء أصول ثابتة أو أوراق مالية وغيرها.

يجب عدم إصدار شيكات في تواريخ لاحقة.



نشاط (1)

اكتب مقالاً عن أهمية الرقابة الداخلية على المقبوضات والمدفوعات.

ثانياً: القواعد والإجراءات

عزيزي الدارس، بعد أن تعرفت على أهم المبادئ التي تحكم الرقابة الداخلية على المدفوعات يمكنك الآن أن تتعرف على القواعد والإجراءات المتبعة في الرقابة على بعض عناصر المدفوعات مثل:

1. الأجور

تعتبر الأجور من أهم بنود المدفوعات النقدية التي تتطلب عناية تامة، فهي الأكثر عرضة للتلاعب بإدخال أسماء وهمية، أو المغالاة في ساعات العمل، أو بزيادة معدلات الأجور أو غيرها، ولما كان إعداد الأجور يمر بمراحل مختلفة فإن الرقابة الداخلية يجب أن تواكب تلك المراحل كما يلي:

المرحلة الأولى: مرحلة قياس وقت العمل وتسجيله

يتم قياس وتسجيل وقت العمل بالآتي:

اختيار الطريقة الملائمة لحصر وقت العمل وقياسه في المنشأة عن طريق بطاقات الحضور، أو كشوفات الحضور والغياب، أو طريقة الحلقات المعدنية المرقمة، أو عن طريق البطاقات الممغنطة أو غيرها.

أن تكون هناك طريقة لحصر وقت العمل وقياسه للعمال بواسطة رؤساء العمال في أقسام الإنتاج.

أن يقوم شخص مسئول أو أكثر بتجميع البيانات عن الحضور وأوقات العمل من واقع تلك الكشوفات ومقارنتها، حتى يتسنَّى الوصول إلى المرحلة الآتية، ويلاحظ أن هذه المرحلة هي المرحلة الأهم في نظام الرقابة على الأجور، وهي التي تستند عليها المراحل الآخرى.

المرحلة الثانية: مرحلة إعداد كشوفات الأجور

وفي هذه المرحلة يجب الآتي:

أن تكون جميع البيانات مؤيدة بالمستندات المعتمدة.

أن يشترك أكثر من موظف في إعداد كشوفات الأجور.

أن يراجع كشوفات الأجور موظف أو أكثر ممن لن يشتركوا في إعداد هذه الكشوفات.

المرحلة الثالثة: مرحلة صرف الأجور

وفي هذه المرحلة يجب الآتي:

أن يتم إصدار شيك باسم الصراف أو الشخص المختص بصرف الأجور.

أن تخصص أماكن معينة لصرف الأجور، ويكون من الأفضل وضع الأجر الصافي لكل عامل في مظروف مرفق معه تفاصيل أجره ليستطيع مراجعة مستحقاته.

أن يحضر كل رئيس قسم صرف أجور عمال قسمه، ويجب أن يحضر كل عامل ما يُثبت شخصيته وأن يوقع أو يختم على كشف المرتبات.

أن تصرف أجور العمال غير الموجودين بتوكيلات صرف معتمدة.

أن يحدد وقت معين لصرف الأجور، على أن تعاد الأجور التي لم تُصرف إلى الخزينة العامة كمرتجع مرتبات وتوضع في حسابات الأمانات.

2. الدائنون

إن الرقابة الداخلية على عمليات السداد للدائنين تستلزم الآتي:

أن يكون الترخيص بسداد الديون من سلطة المسئول عن قسم حسابات الدائنين وأوراق الدفع، وذلك بعد تحققه من جدية الدين من واقع فواتير الشراء، وتقارير استلام البضائع وتقرير فحصها، ويرسل إذن الصرف هذا مرفقة معه المستندات المؤيدة للدين إلى المسئول عن إصدار الشيكات.

يجب أن يتم الفصل بين الاختصاصات؛ بحيث لا يقوم موظف واحد بإكمال إجراءات سداد الدائنين.

يجب الانتظام في سداد مستحقات الموردين مع محاولة الاستفادة من الخصم المكتسب ما أمكن.

بعد استلام إيصال استلام الشيكات من الموردين ترسل كافة المستندات المؤيدة لعملية الصرف إلى قسم الحسابات حتى يتم إجراء القيود المحاسبية اللاّزمة في الدفاتر والسجلات.

تدريب (3)

ما الهدف من الرقابة الداخلية على المدفوعات حسب رأيك؟

المصروفات النثرية:

في الواقع العملي تقوم معظم المنشآت بسداد مصروفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً، ولا يجوز أن تصرف هذه المصروفات بشيكات، وإنما يُعهد لأحد المسئولين بمبلغ معين لسداد المصروفات النثرية فيما يُعرف بنظام السلفة المستدامة، والتي عند قرب نفاذها يتم استعاضة المبلغ المنصرف المؤيد بالمستندات وإعادة العهدة إلى مبلغها الأصلي المحدد لها.

ويتم ضبط المصروفات ورقابتها وفقاَ للقواعد الآتية:



التحديد الدقيق للمصروفات التي تُصرف من السلفة المستدامة.

تحديد السقف الأعلى للصرف على بنود السلفة المستدامة.

تحديد قيمة السلفة المستدامة.

تحديد أجل السلفة المستدامة.

عدم صرف أي مبلغ من السلفة المستديمة إلا إذا كان مؤيداً بمستند للصرف، وفي الحالات التي يتعذر فيها الحصول على مستند، يجب أن يُحرر إذن صرف يوقع عليه المسئول عن الإذن بصرف السلفة المستدامة.

انتظام تسجيل المصروفات النثرية بدفتر تحليلي مبُوب فيما يعرف بدفتر صندوق المصروفات النثرية.

أن تستعاض المبالغ المنصرفة عن طريق شيكات بعدم تقديم كافة المستندات المؤيدة لها، وذلك بعد مراجعة دقيقة للتأكد من سلامتها وصحتها.

إجراء جرد مفاجئ على السلفة المستدامة من آن لآخر، ومطابقة الأرصدة المتبقية وما تم صرفه منها ومراجعة مستندات الصرف.

أسئلة التقويم الذاتى :

?

تناول بالشرح أسس الرقابة الداخلية على العمليات النقدية.

اذكر أسس الرقابة الداخلية على المقبوضات.

اشرح القواعد والإجراءات التفصيلية للرقابة الداخلية على أهم عناصر المقبوضات.

ناقش المبادئ العامة التي تحكم الرقابة الداخلية على المدفوعات.

ما القواعد والإجراءات التفصيلية للرقابة الداخلية علي المدفوعات.

3. الرقابة الداخلية على حركة البضاعة:

تتمثل حركة البضاعة في المشتريات ومردوداتها وحركة البضاعة من المخازن وإليها، ولأهمية العمليات الآجلة في معظم المنشآت فسيقتصر هذا القسم على عمليات الشراء، والبيع بالأجل، وذلك على النحو التالي:

1.3 الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة :

إن عملية الشراء تعتبر ضمن العمليات الأهم في المنشآت، فهي تؤثر على عمليتي الإنتاج والبيع، وعلى الالتزامات المالية، كما يمكن أن تتسبب في الخسائر، أو في زيادة التكاليف، لذا يجب أن يتوافر لها نظام سليم لضبطها ورقابتها،

وتتمثل أهم أهداف الرقابة الداخلية على المشتريات في الآتي:

يجب أن تكون سلطة الشراء في يد موظف أو قسم أو إدارة متخصصة تسعى للحصول على الأصناف المطلوبة بالجودة والكمية المناسبتين، وفي التوقيت المناسب، وبالسعر والشروط الأفضل.

يجب أن يتم فحص البضاعة قبل استلامها للتأكد من مطابقتها نوعاً وكماً ومواصفاتٍ.

التحقق من جدية عمليات الشراء وصحتها بمراجعة المستندات المؤيدة للشراء وفحصها.

التسجيل المحاسبي السليم لعمليات الشراء.

إن أهم قواعد الرقابة الداخلية على عمليات الشراء وأسسها في مراحلها المختلفة تتمثل في الآتي:

طلب الشراء:

تعتبر إدارة المشتريات هي الإدارة المسئولة عن طلبيات الشراء، فهي التي تقوم بعملية الشراء عندما تصل المخزونات حد الطلب أو عندما تطلب إدارة الإنتاج أو غيرها من الإدارات طلبات مباشرة، وعادة يتم إصدار طلب الشراء من أصل وصورتين يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات، وإحدى الصورتين إلى الحسابات (حسابات المخازن)، والآخرى تبقى بالوحدة الطالبة، ويجب أن يتضمن طلب الشراء البيانات التفصيلية اللازمة؛ فيحدد الأصناف وكمياتها ومواصفاتها وغير ذلك.

إصدار أمر الشراء :

تحدد إدارة المشتريات بعد فحصها لطلبات الشراء الطريقة المناسبة للشراء وحجم الأصناف المطلوبة ونوعها، فقد يقتضى الأمر إجراء مناقصة عامة، أو محدودة، أو ممارسة، أو قد يتم الشراء عن طريق الشراء المباشر، أو من موردين بناءً على عقود طويلة الأجل، ويصدر أمر الشراء بنمرة مسلسلة من أصل يرسل إلى المورد وخمس صور لوحدة الفحص، والاستلام، وللمخازن، وللجهة الطالبة، ولحسابات المخازن، بينما تبقى الأخيرة في إدارة المشتريات.

الفحص والاستلام :

يقوم قسم الاستلام بمراجعة البضاعة الواردة، وفحصها، وفرز الأصناف المرفوضة لعدم مطابقتها المواصفات، أو لأي سبب آخر، ويتم إثبات ذلك في أورنيك استلام بضاعة؛ والذي يحرر من أصل وخمسة صور،الأصل يرسل إلى إدارة المشتريات كإخطار بوصول البضاعة وفحصها، بينما ترسل صورة مع البضاعة المقبولة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى الإدارة الطالبة، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، بينما يبقى الأصل في قسم الفحص والاستلام،أما الأصناف غير المقبولة فتتولى إدارة المشتريات التفاوض بشأنها مع المورد.

تخزين البضاعة :

يقوم الموظف المسئول (أمين المخزن) عند استلامه للبضاعة المقبولة من قسم الاستلام بمراجعتها مع صورة أورنيك استلام البضاعة المرفقة مع صورة أمر الشراء، ثم يحرر إذن توريد من أصل وأربع صور؛ يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات للعلم بوصول البضاعة، وإحدى الصور إلى قسم الاستلام كمستند للاستلام منها، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، والصورة الأخيرة تبقى في إدارة المخازن لتسجل من واقعها البيانات في كل من بطاقات الصنف ودفتر الصنف.

استلام الفاتورة :

تسلم فاتورة الشراء الأصلية وصورها إلى إدارة المشتريات، حيث يتم مطابقتها مع صور أمر الشراء وأورنيك الفحص والاستلام، وإذن التوريد، ثم يرسل أصل الفاتورة الأصلية إلى الحسابات، وصورة إلى حسابات المخازن، وتبقى صورة في إدارة المشتريات.

التسجيل في الدفاتر والسجلات:

تقوم إدارة الحسابات بمراجعة الفاتورة الأصلية مع صور أمر الشراء، وأورنيك الفحص والاستلام، وإذن التوريد، ثم تسجل عملية الشراء في دفتر يومية المشتريات، وترحل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين.

أما في قسم حسابات المخازن فيتم مراجعة صورة الفاتورة الأصلية ومطابقتها مع المستندات الآخرى، ليتم بعد ذلك التسجيل في بطاقات الصنف وفي الدفاتر والتي تعتبر وسيلة للرقابة على الكميات الموجودة في المخازن، كما أنها تعتبر وسيلة لتحديد تكاليف البضاعة المنصرفة للتشغيل، أو للبيع حسب مقتضى الحال.

المراجعة الداخلية للمشتريات

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي:

مراجعة العمليات والسجلات المرتبطة بالمشتريات، للتحقق من مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات الموضوعة للرقابة.

مراجعة يومية المشتريات ومقارنتها بما هو مثبت في سجلات إدارة الفحص و الاستلام، وإدارة المخازن، وقسم حسابات المخازن.

مراجعة حسابات الموردين في أستاذ مساعد الدائنين، ومقارنتها مع كشوفات حسابات الموردين.

تدريب (4)

ناقش أسس وقواعد الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في مراحلها المختلفة .

2.3 الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات :

إن الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات تهدف إلى ضمان جدية عملية رد المشتريات، وسلامتها، وبعدها عن الاختلاسات أو التلاعب.

وتتلخص قواعدها وإجراءاتها في الآتي:

تقوم إدارة المشتريات بإجراءات رد المشتريات بناء على طلب رد بضاعة، والذي يعده الفنيون المختصون موضحاً فيه الإضافة المطلوب ردها، وكمياتها وأسباب الرد.

بعد اقتناع إدارة المشتريات بجدية رد البضاعة تحرر أخطار رد بضاعة بنمرة مسلسلة، من أصل وخمس صور، على أن يرسل الأصل للمورد، وصورة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى قسم الاستلام الذي يستلم البضاعة من المخازن أو يرسلها إلى المورد، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى حسابات المخازن، بينما تبقى الصورة الخامسة في الدفتر بإدارة المشتريات.

يقوم قسم التسليم باستلام البضاعة من المخازن، ويرسلها إلى المورد مع أصل إذن تسليم بضاعة مردودة إلى المورد، بينما ترسل صور هذا الإذن إلى الجهات المعنية.

يراجع إشعار الخصم بوصوله إلى إدارة المشتريات مع المستندات السابقة، ويحرر بموجبه أورنيك رد بضاعة، يرسل أصله مع إشعار الخصم إلى الحسابات، بينما ترسل صورة إلى الجهات المعنية.

يجب على قسم المراجعة الداخلية التأكد من سلامة إجراءات رد البضاعة وصحتها، وسلامة السجلات وصحتها.

تدريب (5)



وضح الهدف من الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات.

3.3 الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة

يهدف نظام الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة إلى الآتي:

ضمان تنفيذ أوامر الشراء الواردة من العملاء في مواعيدها.

ضمان إصدار فواتير البيع لكل البضائع المبيعة المرسلة للعملاء والتحقق من صحة قيدها وسلامته كإيرادات.

التحقق من جدية كافة عمليات البيع وسلامتها من خلال المراجعة الدقيقة لكل المستندات المتعلقة بعمليات البيع.

التأكد من صحة تسجيل وترحيل كافة عمليات البيع في الدفاتر والسجلات وسلامتها وترحيلها.

ضمان وضع الإجراءات الضابطة لمتابعة وسداد العملاء لالتزاماتهم وتطبيقها وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها لتكوين المخصصات اللازمة لمواجهتها.

إن إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات البيع في مراحلها المختلفة تكون كالآتي :

مراجعة استلام أوامر الشراء من العملاء :

بعد أن تستلم إدارة المبيعات أوامر الشراء من العملاء، ثم تتأكد من وجود بضاعة بالكميات والمواصفات المحددة في أمر الشراء، ترسله إلى قسم الائتمان للموافقة على البيع الآجل، وبعد ذلك تقوم إدارة المبيعات بإعداد مذكرة بيع ذات رقم مسلسل، موضح بها اسم العميل، والأصناف المطلوبة، والكميات، وتاريخ التسليم وغيرها، وتكون مذكرة البيع من أصل وثلاث صور، حيث يرسل الأصل إلى إدارة المخازن كأمر بتجهيز البضاعة المطلوبة، بينما ترسل صورة إلى قسم التسليم ليستلم بموجبها البضاعة من المخازن، وترسل صورة إلى إدارة الحسابات، بينما تبقى الصورة الأخيرة بالدفتر، ويجب أن تكون سياسة البيع الآجل واضحة ومحددة خاصة فيما يتعلق بالأسعار ومهلة الدفع وخصم تعجيل الدفع وغيرها حتى لا يحدث تلاعب أو غش.

تحضير البضاعة وإرسالها:

وفقاً لمذكرة البيع المرسلة من إدارة المبيعات، تقوم إدارة المخازن بتجهيز البضاعة المطلوبة وتعد إذن تسليم بضاعة من أصل وخمس صور، يرسل الأصل للعميل كاشعار يرفق مع البضاعة، وصورة إلى قسم التسليم، وصورة إلى إدارة المبيعات، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، والصورة الخامسة تبقى في إدارة المخازن ليسجل من واقعها في بطاقة الصنف ودفتر الصنف.

بعدها يقوم قسم التسليم باستلام البضاعة من إدارة المخازن بعد مطابقتها مع صورة مذكرة البيع وإذن التسليم، ويحرر قسم التسليم أورنيك إرسال بضاعة من أصل وخمس صور، يرسل الأصل إلى إدارة المبيعات، وصورة إلى إدارة المخازن كمستند باستلام البضاعة، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن والصورة الأخيرة تحفظ في قسم التسليم، ثم تسلم البضاعة بعد لفها وحزمها إلى قسم الشحن والنقل ليسلمها إلى العميل.

إصدار الفواتير :

تقوم إدارة المبيعات بتجهيز الفاتورة والتي تكون من أصل وأربع صور، يرسل الأصل إلى العميل، وإحدى الصور لقسم الائتمان لمتابعة التحصيل، وصورة آخرى لإدارة الحسابات للتسجيل في الدفاتر، وصورة آخرى لحسابات المخازن، بينما تبقى الصورة الأخيرة في إدارة المبيعات.

التسجيل في الدفاتر:

من واقع صورة الفاتورة المرسلة لإدارة الحسابات تتم المراجعة مع صورة مذكرة البيع، وإذن التسليم، وأورنيك الأرسال، ثم يتم القيد في دفتر يومية المبيعات والترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد المدينين، وفي نهاية كل فترة دورية محددة يتم الترحيل في شكل إجماليان إلى حساب مراقبة المدينين أما في قسم حسابات المخازن، فمن واقع صورة فاتورة البيع يتم التسجيل في خانة المنصرف في بطاقات الصنف، وفي دفتر الأستاذ.

المراجعة الداخلية للمبيعات :

تهدف المراجعة الداخلية للمبيعات إلى الآتي:

ضمان اتباع كافة القواعد والإجراءات المحددة لعمليات البيع وضمان تسجيلها في الدفاتر والسجلات.

ضمان أن كافة البضائع التي خرجت من المنشأة قد استخرجت لها الفواتير اللازمة وأنها قيدت كمبيعات.

مراجعة أستاذ مساعد المدينين لضمان أن كافة المبيعات الآجلة قيدت في حسابات العملاء.

ضمان تنفيذ كل طلبات المبيعات الآجلة وذلك بمقارنة سجل أوامر الشراء الواردة في العملاء مع يومية المبيعات.

تدريب (6)

وضح العمل الذي تقوم به إدارة المبيعات بعد أن يتم استلام أوامر الشراء من العملاء؟

4.3 الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات :

إن مردودات المبيعات يمكن أن تستخدم وسيلة للاختلاس أو التلاعب مما يقتضي وضع إجراءات سليمة لضبطها ورقابتها ،

وتتلخص تلك الإجراءات في الآتي:

بوصول إخطار رد من أحد العملاء إلى إدارة المبيعات تقوم بإعداد مذكرة رد من أصل وأربع صور، يرسل الأصل إلى قسم الاستلام كإذن باستلام البضاعة المردودة، بينما ترسل صورة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى إدارة الحسابات بينما تبقى الصورة الأخيرة في إدارة المبيعات للمتابعة.

يقوم قسم الاستلام باستلام البضاعة المردودة، وفحصها، ومطابقتها مع إخطار الرد الوارد من العميل، ومذكرة الرد من إدارة المبيعات، ثم يحرر قسم الاستلام أورنيك استلام من أصل وأربع صور، حيث يرسل الأصل إلى إدارة المبيعات وترسل صورة إلى إدارة المخازن، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى حسابات المخازن بينما تبقى الصورة الرابعة في قسم الاستلام.

تقوم إدارة المخازن باستلام البضاعة المردودة ومراجعتها على صور مذكرة الرد وأورنيك الاستلام، ثم تحرر إذن استلام من أصل وأربع صور، حيث يرسل الأصل إلى إدارة المبيعات، وصورة إلى قسم الاستلام وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى قسم حسابات المخازن والصورة الأخيرة تبقى في إدارة المخازن ليتم بها التسجيل في بطاقات الصنف ودفتره. ويلاحظ أنه إذا كان رد البضاعة بسبب تلفها أو وجود عيب بها فيجب أن تخزن في مكان منفصل، حتى لا يعاد بيعها لأحد العملاء، وليسهل جردها بحالتها تلك.

تقوم إدارة المبيعات بعد إجراء المطابقة اللازمة بين المستندات اللازمة بتحرير إشعار خصم بضائع مردودة من أصل وأربع صور، فترسل الأصل إلى العميل، وصورة إلى إدارة الحسابات، وصورة إلى إدارة الائتمان، وصورة إلى قسم حسابات المخازن، وتحتفظ بالصورة الخامسة.

تقوم إدارة الحسابات من واقع صورة خصم البضائع المردودة الواردة من إدارة المبيعات، وبعد مقارنة المستندات الخاصة بالبضائع المردودة مع مستندات توريد البضاعة بإجراء القيد اللازم في يومية مردودات المبيعات، وبعدها يتم الترحيل إلى حسابات أستاذ مساعد المدينين، وفي قسم حسابات المخازن يتم التسجيل في بطاقات الصنف ودفاتره المناظرة للبطاقات والدفاتر الموجودة بإدارة المخازن.

يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي:

التأكد من أن كل عمليات مردودات المبيعات المقيدة بالدفاتر قد أدخلت جميع البضائع المتعلقة بها إلى المخازن.

مراجعة يومية مردودات المبيعات ومقارنها مع حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد المدينين وحساب إجمالي المدينين.

إذا كثرت عمليات رد المبيعات فيجب دراسة أسباب ذلك الرد وفحصها واقتراح الوسائل اللازمة لتجنب ذلك.

تدريب (7)

كيف تتصرف إدارة المخازن مع البضاعة التي ردت بسبب تلفها أو وجود عيب بها؟

5.3 الرقابة الداخلية على المخازن :

نظراً لأهمية المخزون بأصنافه المختلفة ولما له من تأثير على عمليتي الإنتاج والبيع ولضخامة الأموال المستثمرة فيه يجب أن توضع عليه رقابة فاعلة من خلال نظام سليم للرقابة الداخلية.

قواعد الرقابة على المخزون

أن تكون سلطة التخزين في يد قسم أو إدارة متخصصة.

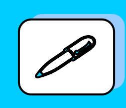
يجب أن تحدد واجبات واختصاصات إدارة المخازن تحديداً دقيقاً بأن تختص بطلب الشراء واستلام الأصناف؛ مشتراة كانت أم مصنعة بالمنشأة، وتخزين الأصناف وصرفها للتشغيل أو للبيع، ويجب أن يتم ذلك في ضوء سياسة سليمة واضحة، تحقق التوازن بين حركتي المخزون والإنتاج، أو البيع.

يجب الفصل التام بين اختصاصات إدارة المخازن والاختصاصات الأخرى كعمليات الشراء، والبيع، وتحديد الأسعار، والتسجيل في الدفاتر والسجلات، والاتصال بالموردين أو العملاء.

ضرورة وجود نظام معلومات سليم يحقق الرقابة الفاعلة ويضمن التسجيل السليم لحركة المخزون.

يجب أن يتم التأمين على جميع أصناف المخزون ضد جميع الأخطار بما فيها خيانة الأمانة، من جانب الموظفين.

ضمان إجراء الجرد الفعلى لجميع أنواع المخزونات دورياً، وكذلك بطريقة مفاجئة.



تدريب (8)

عند وضع نظام رقابة داخلية سليم على المخازن يجب أن تحدد واجبات واختصاصات إدارة المخازن تحديداً دقيق ناقش ذلك.

أسئلة التقويم الذاتي:

؟

اذكر أسس الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات وقواعدها؟

ما الهدف من الرقابة الداخلية على المبيعات الآجلة؟

عدد إجراءات ضبط الرقابة الداخلية على مردود المبيعات .

حدد النقاط التي يجب مراعاتها عند وضع نظام رقابة داخلية سليم على المخازن.



4. الرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي

عزيزي الدارس، سبق أن تم شرح الرقابة الداخلية على العمليات النقدية في القسم الأول من هذه الوحدة، وكيفية ضبط حركة البضاعة في القسم الثاني منها، وهنا سنتناول الرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي كما يلي:

1.4 الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة:

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنى بغرض الاستخدام وليس بغرض الإتجار فيها، فهي تقتنى بغرض المساعدة في الإنتاج وهي مصادر خدمات طويلة الأجل، حيث تستخدم لعدة فترات مالية، وتنقسم الأصول الثابتة إلى:

الأصول الثابتة الملموسة أو المادية كالأراضي والمباني والسيارات والماكينات وغيرها،

والأصول الثابتة غير الملموسة أو المعنوية كشهرة المحل، والعلامات التجارية وحقوق الاختراع.

إن الأصول الثابتة بطبيعتها أقل عرضة للغش والاختلاس مقارنة بالأصول المتداولة، كالنقدية، والمخزون السلعي، إلا أن الخسائر التي تترتب على سوء استخدامها وإهمالها أو التلاعب فيها قد تكون كبيرة جداً، مما يقتضي وضع نظام رقابة داخلية سليم عليها.

إن أهم الأسس والعناصر الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة تتمثل في الآتي :

4 – 1 – 1 . تحديد السلطات والمسئوليات :

يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة ترتيب المستويات الإدارية المختلفة بإقرار شراء الأصول الثابتة بناءً على قيمة الإنفاق الرأسمالي المطلوب، وكذلك الأمر بالنسبة للاستغناء عن الأصول الثابتة وفي مثل هذه الحالة الأخيرة يجب الفصل بين مسئولية قرار الاستغناء ومسئولية بيع الأصول المستغنى عنها.

4 – 1 – 2 . المحاسبة على الإنفاق الرأسمالي :

إن الموازنات التخطيطية للإنفاق الرأسمالي تعتبر الوسيلة الفعالة لتحقيق الرقابة على العمليات الرأسمالية، حيث تتم المقارنة بين التقديرات والفعاليات للكشف عن الانحرافات والمساءلة عنها، ويقتضي هذا الأمر وجوب مراعاة الفصل بين النفقات الإيرادية، والنفقات الإيرادية المؤجلة، والنفقات الرأسمالية.

4 – 1 – 3 . ضرورة الاحتفاظ بسجلات الأصول الثابتة:

حيث يقتضى ذلك تخصيص سجل مستقل لكل صنف من أصناف الأصول الثابتة لتخصص صفحة في كل سجل لكل مفردة من كل صنف من أصناف الأصول الثابتة، متضمنة رقمها،

ونوعها، ومواصفاتها، ومكان وجودها، وتكلفة اقتنائها وعمرها الإنتاجي، ومعدل إهلاكها، وإهلاكها السنوي، ومجمع مخصص إهلاكها ورصيدها.

4 – 1 – 4 . استخدام الأصول الثابتة وحمايتها:

تحقيقاً لأقصى فائدة ممكنة من امتلاك الأصول الثابتة يجب الآتي:

وضع خطط وسياسات سليمة لاقتناء وتشغيل الأصول الثابتة وصيانتها وحساب إهلاكها.

إجراء الجرد الفعلي للأصول الثابتة مع التحقق من ملكيتها.

التأمين على كل الأصول الثابتة.

تقديم تقرير دوري عن الأصول الثابتة للإدارة، والذي يجب أن يكون تفصيلياً عن أي إضافات أو استبعادات أو أعطال أو غيرها.

4 – 1 – 5 . المراجعة الداخلية للأصول الثابتة:

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بشأن الرقابة على الأصول الثابتة بالآتي:

تقويم الخطط والسياسات الخاصة بضبط العمليات المتعلقة بالأصول الثابتة وسلامتها ومدى الالتزام بتلك الخطط والسياسات في التنفيذ.

تقويم الموازنة التخطيطية للإنفاق الرأسمالي بهدف التحقق من سلامتها ودقتها وفحص الانحرافات الشاذة ودراستها.

التأكد من سلامة التمييز بين النفقات الإيرادية، والنفقات الإيرادية المؤجلة، والنفقات الرأسمالية.

التحقق من سلامة القيود المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة، ومن دقتها الحسابية.

التحقق من سلامة إجراءات الجرد الفعلي.

تقويم التقارير المقدمة للإدارة عن الأصول الثابتة.

تدريب (9)



كيف تستطيع المنشأة تحقيق أقصى فائدة ممكنة من امتلاك الأصول الثابتة وتشغيلها؟

2.4 الرقابة الداخلية على الأصول المتداولة:

هنا سنتناول خطوات الرقابة على بعض عناصر الأصول المتداولة مثل:

أولاً: الرقابة الداخلية على حسابات المدينين :

لما كانت معظم قرائن الإثبات لعمليات حسابات المدينين وأدلتها داخلية، وتصدر من المنشأة فإن احتمالات التلاعب تصبح أكبر، هذا وتهدف الرقابة الداخلية على المدينين إلى الآتي:

مراقبة منح الائتمان وتنظيمها بما لا يؤثر في النشاط ولا يؤدي إلى نسبة عالية من الديون المعدومة.

التأكد من صحة كافة العمليات المتعلقة بالعملاء وسلامتها من مبيعات آجلة، ومردودات مبيعات، ومتحصلات، وخصومات مسموح بها وغيرها.

مراقبة التحصيل ومتابعته والتحقق من انتظام السداد وغيره.

ولما كانت مراقبة حسابات المدينين من واجبات قسم المراجعة الداخلية فعليه تقع مهمة القيام بالآتي:

فحص نظام الرقابة الداخلية لعمليات المدينين ودراستها للتأكد من مدى ملاءمتها وفاعليتها.

التأكد من مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات الموضوعة للرقابة الداخلية على عمليات المدينين.

التأكد من صحة أرصدة حسابات المدينين وسلامتها.

التأكد من سلامة التقارير الدورية المرفوعة للإدارة بشأن أنشطة المدينين.

ثانياً: الرقابة الداخلية على أوراق القبض

إن أوراق القبض تنشأ نتيجة لعمليات البيع بالأجل فهي مستند يقر فيه العميل بالدين، وتحتاج أوراق القبض إلى رقابة داخلية محكمة بما يضمن سلامة العمليات المتعلقة بها وجديتها منعاً لأي تلاعب أو اختلاس بسببها.

وتتمثل أهم أسس وعناصر الرقابة الداخلية على أوراق القبض في الآتي:

الفصل الواضح للمسئوليات والتقسيم السليم للعمل :

حيث يجب الفصل بين مسئولية التصريح بإصدار أو قبول أوراق القبض، ومسئولية القيد في الدفاتر، ومسئولية تحصيل هذه الأوراق، ومسئولية تجديد هذه الأوراق وتسويتها.

حفظ أوراق القبض وتداولها:

يجب حفظ أوراق القبض في مكان أمين، ويفضل عادةً إرسالها للبنك للتحصيل، ولما كان لأوراق القبض عدة أوجه للتصرف؛ كالخصم في البنوك، أو الإيداع للتحصيل أو الاقتراض بضمانها أو تظهيرها فيجب تحديد السلطة المختصة بهذه التصرفات، ويفضل أن تكون هي ذات السلطة التي توافق على قبول أوراق القبض من العملاء أو إصدارها.

تحصيل أوراق القبض:

إن عملية تحصيل أوراق القبض تحتاج إلى عملية مراقبة وضبط، بما يضمن تحصيلها في مواعيدها، واتخاذ الإجراءات القانونية في مواعيدها حفاظاً على حقوق المنشأة.

تسجيل عمليات أوراق القبض وقيدها في الدفاتر والسجلات المختصة:

بعد التأكد من صحتها شكلاً وموضوعاً، يقوم الموظف المختص بقيد أوراق القبض في دفتر يومية أوراق القبض، لترحل إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ، وهكذا حتى قيود تحصيلها.

هـ. المراجعة الداخلية لأوراق القبض:

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية لمراجعة أوراق القبض بالآتي:

تقويم نظام الرقابة الداخلية على أوراق القبض، والتحقق من مدى التقيد باتباع الأسس والقواعد الموضوعة للرقابة عليها.

فحص سجلات أوراق القبض للتأكد من جدية العمليات المتعلقة بها وسلامتها.

المراجعة المستندية والحسابية للعمليات المتعلقة بأوراق القبض.

إجراء الجرد الفعلى لأوراق القبض، والحصول على مصادقات من العملاء، والتأكد من جدية هذه الأوراق.

ثالثاً: الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية:

تقوم بعض المنشآت باستثمار الأموال الفائضة في الأوراق المالية، وعند الحاجة يمكن أن تتخلص منها بالبيع، وهذا ما يعرف بالاستثمارات المالية قصيرة الأجل، أما إذا كانت الاستثمارات في الأوراق المالية بصفة دائمة، قصيرة الأجل، كمقابلة للمخصصات أو احتياطيات معينة، أو بهدف فرض سيطرة على منشآت آخرى، فهي تدخل ضمن الأصول الثابتة، ونظراً لطبيعة هذه الاستثمارات كأصل سهل التحويل إلى نقدية، فهي عرضة للتلاعب والاختلاس وكذلك فإن عوائد هذه الاستثمارات قد تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، ولذا فإن الأمر يستلزم إحكام الرقابة الداخلية عليها،

ومن أهم أسس الرقابة الداخلية على الاستثمارات المالية ما يأتي:

سلطة الترخيص بعمليات شراء الاستثمارات المالية وبيعها:

يفضل أن تكون السلطة المرخصة لشراء وبيع الاستثمارات المالية في يد مجلس الإدارة، وفي حالة كبر حركة هذه الاستثمارات، فيجب أن يفوض مجلس الإدارة لجنة خاصة تعرف بلجنة الاستثمارات، والتي يجب أن تتضمن بعض أعضاء مجلس الإدارة، وأن تقدم تقارير دورية عن هذه الاستثمارات وحركتها إلى مجلس الإدارة.

حفظ الاستثمارات المالية:

يجب العناية الكافية بحفظ الأوراق المالية، في حالة الاحتفاظ بها في المنشأة، ويفضل أن يعهد بحفظها لشخصين على الأقل، وذلك بأن تحفظ في خزانة مزدوجة الفتح بحيث يحتفظ كل منهما بمفتاح، أو تودع الاستثمارات المالية في خزينة مؤجرة لدى أحد البنوك أو تودع لدى أحد البنوك، هذا وقد يعهد إلى هذا البنك بمهمة بيع الأوراق المالية بناء على طلب المنشأة، كما قد يعهد إلى هذا البنك بمهمة تحصيل إيرادات الأوراق المالية، والطريقة الأخيرة هي الأفضل لأنها توفر رقابة طرف ثالث هو البنك.

تسجيل عمليات الاستثمارات المالية وقيدها:

إن تسجيل عمليات الاستثمارات المالية وقيدها هي مهمة إدارة الحسابات، مع ضرورة فصل سلطة حفظ الاستثمارات المالية عن سلطة تسجيلها إحكاماً للرقابة عليها، وفي حالة كبر حجم حركة الأوراق المالية، يفضل إمساك يومية مساعدة للأوراق المالية بالإضافة إلى دفتر أستاذ مساعد لها.

المراجعة الداخلية للاستثمارات المالية:

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية تحقيقاً لضبط ومراقبة عمليات الاستثمارات المالية بالآتي:

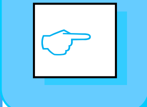
مقارنة رصيد حساب إجمالي الاستثمارات المالية بدفتر الأستاذ العام مع مجموعة أرصدة حسابات دفتر الأستاذ المساعد للاستثمارات المالية.

مراجعة عمليان الأوراق المالية وحركتها والتأكد من سلامتها وصحتها وجديتها. لضمان انتظام تحصيل إيرادات الأوراق المالية.

إجراء الجرد الفعلى المفاجئ للأوراق المالية ومطابقة الرصيد الفعلى مع الرصيد الدفتري.

ضمان سلامة التقارير المقدمة للإدارة حول الاستثمارات المالية، كما يجب أن يتولى قسم المراجعة الداخلية تحليل وتقويم وضع الاستثمارات المالية مع تقديم التوصيات اللازمة في هذا الشأن.





ناقش مع زملائك أهمية الرقابة الداخلية على عناصر قائمة المركز المالي .

3.4 الرقابة الداخلية على الالتزامات:

إن الالتزامات على المشروع كشخصية اعتبارية تتكون من حقوق الملكية وحقوق حملة السندات، والدائنين والمقرضين حيث تتمثل حقوق الملكية في رأس المال، والأرباح المحتجزة، والاحتياطات، بينما تتمثل حقوق الغير في قرض السندات، والقروض طويلة الأجر الآخرى، وحسابات الدائنين، وأوراق الدفع والالتزامات قصيرة الأجل الآخرى.

إن أهم أسس الرقابة الداخلية على عناصر التزامات المشروع وقواعدها سوف يتم استعراضها كالآتي :

أولاً : الرقابة الداخلية على حقوق الملكية:

إن العمليات الخاصة بحقوق الملكية تكون قليلة العدد إلا أن قيمتها تكون كبيرة في معظم الأحوال مما يستلزم توفير رقابة داخلية محكمة على هذه العمليات.

تتمثل أهم أسس الرقابة الداخلية وقواعدها على عمليات حقوق الملكية في الآتي:

أ. تحديد السلطات والمسئوليات:

إن التحديد السليم للسلطة المخول لها التصريح بتخطيط وتنفيذ العمليات الخاصة برأس المال من تحديد أسهمه وطرحها للتداول وغيرها، يعتبر العنصر الأهم في الرقابة على هذه العمليات، ولما كانت هناك جهات خارجية تقوم بالعمليات الخاصة برأس المال، كإصدار الأسهم، وتوزيع الأرباح فإنه يفضل أن تستند هذه العمليات إلى مثل هذه الجهات، إذا كانت ظروف المنشأة وأوضاعها تسمح بذلك، وذلك لتخصص هذه الجهات في مثل هذه العمليات إضافة إلى أنها توفر رقابة طرف ثالث.

ب. التسجيل في الدفاتر والسجلات:

يتم إعداد شهادات الأسهم عادة من أصل وكعب، يحملان نمرة مسلسلة واحدة، ويجب أن يصمم الكعب بحيث يحوي بيانات تفصيلية تماثل نفس البيانات التي تحملها الشهادة، ويعتبر الكعب مستند القيد في الدفاتر والسجلات، وفي حالة ضخامة عدد المساهمين يجب تخصيص دفتر أستاذ مساعد لحملة الأسهم، أما بالنسبة لصرف أرباح الأسهم، فيجب أن يخصص لها حساب خاص يغذي بجملة صافي الأرباح المقرر توزيعها على المساهمين، على أن يتم صرفها إما بشيكات أو عن طريق الكبونات.

ج. إعداد تقارير دورية لمجلس الإدارة:

يجب مد مجلس الإدارة بتقارير دورية عن عمليات رأس المال، وذلك بعد مراجعة كافة العمليات الخاصة بحقوق الملكية للتأكد من صحتها وسلامتها.

د. تحديد واجبات المراجعة الداخلية:

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي :

التحقق من أن كافة العمليات الخاصة بحسابات حقوق الملكية قد تمت وفقاً للأسس والقواعد الموضوعة.

التحقق من صحة وسلامة كل القيود الخاصة بعمليات حقوق الملكية، وأن المنشأة قد حصلت فعلاً على قيم الأسهم المصدرة، سواء أكان نقداً أو كان في شكل أصول، أو مقابل التنازل عن أسهم مصدرة في الماضي.

مراجعة قيم الأسهم المصدرة ومطابقتها مع كعوبات شهادة الأسهم وحساب رأس المال في حسابات دفتر الأستاذ العام.

التحقق من سلامة وصحة الأرباح الموزعة لحملة الأسهم، ومقارنة رصيد حساب الأرباح مع مجموعة الكبونات التي لم تصرف، مع الحصول على مصادقات من الجهات الخارجية حاملة الأسهم.

ثانياً: الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل:

تتمثل أهم أسس الرقابة الداخلية على القروض طويلة الأجل في الآتي:

أ. تحديد سقف السلطات والمسئوليات:

إن سلطة التصريح بالاقتراض طويل الأجل هي سلطة مجلس الإدارة والتي يمكن أن يفوضها لعدد محدد من الموظفين المسئولين، ويجب أن يكون هذا التفويض محدداً بسقف أعلى وفي حالة الحاجة إلى تجاوزه يجب أن يرخص مجلس الإدارة بذلك، كما يجب وضع خطة سليمة لسداد السندات والقروض طويلة الأجل، وأن تخضع فوائد القروض المستحقة للسداد للمراجعة الدقيقة قبل الإذن بصرفها والذي يفضل أن يكون عن طريق شيكات ويمكن أن يتولى أحد البنوك أو البيوتات المالية سداد هذه الفوائد في حالة ضخامة عدد السندات.

ب. القيود في الدفاتر والسجلات:

يجب أن يخصص دفتر أستاذ مساعد مستقل لحملة السندات بجانب حساب المراقبة بدفتر الأستاذ العام، أما الفوائد الدورية للسندات فتقيد في يومية النقدية بالبنك وترحل إلى الحسابات المختصة.

ج. التقارير الدورية للإدارة:

يجب إعداد تقارير دورية عن العمليات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل كتحصيلات وسداد فوائدها وغير ذلك، وعن مدى مطابقة تنفيذ هذه العمليات لما هو مخطط لها.

د. واجبات المراجعة الداخلية:

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية لمراقبة القروض طويلة الأجل بالآتي :

ضمان سلامة القواعد والإجراءات المتعلقة بالقروض طويلة الأجل وسداد فوائدها.

مراجعة العمليات المقيدة بالدفاتر والخاصة بالقروض طويلة الأجل.

مطابقة أرصدة حسابات حملة السندات في دفتر الأستاذ المساعد مع حساب المراقبة في دفتر الأستاذ العام.

مراجعة عمليات سداد الفوائد المسددة، ومطابقة رصيد حساب البنك الخاص بالفوائد مع الفوائد التي لم يطالب بها أصحابها، ومتابعة سدادها.

ثالثاً: الرقابة الداخلية على حسابات الدائنين:

عزيزي الدارس سبق لنا التعرض لبعض أوجه الرقابة الداخلية على الدائنين عند مناقشة الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة، ومردودات المشتريات والمدفوعات النقدية للدائنين.

وتتمثل أهم الأسس والقواعد الخاصة بالرقابة على حسابات الدائنين في الآتي:

أ. تحديد المسئوليات وتوزيع الصلاحيات:

يجب ألا يقوم موظف واحد بإكمال عملية تامة تتعلق بحسابات الدائنين بحيث تتحقق رقابة ذاتية كما يجب ألا يرتبط الموظفون المختصون بالقيد والتسجيل بواجبات طلب شراء أو استلام فحص البضاعة الواردة أو بإصدار شيكات سداد حسابات الدائنين أو بغيرها والعكس صحيح.

ب -متابعة السداد والتسويات:

يجب الاحتفاظ بسجلات خاصة بعمليات الشراء الآجلة ومتابعة تسديداتها والاستفادة من الخصومات المسموح بها.

ج -إعداد التقارير الدورية للإدارة:

يجب إعداد تقارير دورية عن حسابات الدائنين تتضمن أرصدة حسابات الدائنين، والخصومات المسموح بها، والتي تمت الاستفادة منها، والتي لم تتم الاستفادة منها وسبب ذلك، وإعمار حسابات الدائنين مؤجلة السداد وأسباب ذلك.

د- واجبات المراجعة الداخلية :

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بالآتي :

تقويم الإجراءات والقواعد المحددة للرقابة الداخلية على حسابات الدائنين، ومدى تنفيذ تلك الإجراءات والقواعد.

مراجعة الحسابات الخاصة بالدائنين للتأكد من سلامتها وجديتها ومقارنة أرصدة هذه الحسابات مع فواتير الشراء الآجل والتي لم تسدد بعد، ومطابقة أرصدة حسابات الدائنين في أستاذ مساعد الدائنين مع حساب مراقبة الدائنين بالأستاذ العام.

فحص التقارير الدورية المتعلقة بحسابات الدائنين ومراجعتها، وتقويم موقف الشراء بالأجل ومدى استفادة المنشأة من الخصومات ومدى انتظامها في سداد حسابات الدائنين وذلك بهدف نصح الإدارة في هذا الخصوص.

تدريب (10)

وضح الهدف من الرقابة الداخلية على المدينين.

رابعاً : الرقابة الداخلية على أوراق الدفع:

تتمثل ورقة الدفع في أنها اعتراف كتابي من المنشأة بالالتزام الذي عليها للدائن، ويجب على المنشأة وضع نظام سليم للرقابة الداخلية على أوراق الدفع الذي تتمثل أهم أسسه في الآتي:

أ - سلطة إصدار أوراق الدفع:

يجب تحديد الشخص أو الأشخاص المرخص لهم بالتصديق على إنشاء أوراق الدفع والتوقيع عليها نيابة عن المنشأة، ويفضل أن يكون التوقيع مزدوجاً بأن يكون من شخصين على الأقل.

ب - قيد أوراق الدفع وتسجيلها:

إذا كانت المنشأة تتعامل بكثرة في أوراق، الدفع فيجب أن تخصص يومية مساعدة وأستاذاً مساعداً لأوراق الدفع إضافة إلى حساب المراقبة في الأستاذ العام، وعند حلول موعد سداد أراق الدفع يجب أن تستلم المنشأة أوراق الدفع من الدائنين وتحتفظ بها كقرينة للسداد.

ج- واجبات المراجعة الداخلية:

يجب أن يقوم قسم المراجعة الداخلية تجاه أوراق الدفع بالآتي:

مراجعة عمليات أوراق الدفع المسجلة بالدفاتر وذلك بهدف التحقق من سلامتها وصحتها.

مطابقة أرصدة حسابات أستاذ مساعد أوراق الدفع عن رصيد حساب مراقبة أوراق الدفع بالأستاذ العام.

التأكد من دقة تطبيق المنشأة للقواعد والإجراءات المخططة لإصدار وسداد أوراق الدفع.

أسئلة التقويم الذاتي:

?

عرف الأصول الثابتة.

عدد الأسس والعناصر الأساسية لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة.

اذكر أسس الرقابة الداخلية على إدارة القروض وقواعدها.

عدد أسس الرقابة الداخلية على التزامات المشروع وعناصرها.

ما واجبات الرقابة الداخلية على القروض الطويلة الأجل؟

اذكر أسس الرقابة الداخلية على أوراق الدفع.

5. الخلاصة

عزيزي الدارس، مرحبا بك في نهاية هذه الوحدة .

أرجو أن تكون قد حققت الأهداف التعليمية الواردة في بدايتها وكما تعلم فهي أولى وحدات هذا المقرر أرجو أن تكون بداية موفقة.

تضمنت هذه الوحدة ثلاثة أقسام رئيسية، القسم الأول اشتمل على الرقابة الداخلية على العمليات النقدية، وقد تناولنا فيه أسس الرقابة الداخلية، و الرقابة الداخلية على المقبوضات والمدفوعات، أمّا القسم الثاني فقد اشتمل على الرقابة الداخلية على حركة البضاعة وقد تناولنا فيه الرقابة الداخلية على المشتريات الآجلة، وعلى مردودات المشتريات، وعلى المبيعات المؤجلة، وعلى مردودات المشتريات، وأخيراً الرقابة الداخلية على المخازن .

أمّا القسم الثالث فقد اشتمل على الرقابة الداخلية على عناصر المركز المالي، وقد تناولنا فيه الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة، والأصول المتداولة، و الرقابة الداخلية على الالتزامات .

أتمنى أن تكون قد استفدت من هذه الوحدة و أذكرك بأننا في انتظار إسهاماتك و مقترحاتك من أجل التطوير مع خالص تمنياتنا لك بالنجاح .

6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدارسية الآتية

عزيزي الدارس، الوحدة الدراسية الآتية تتحدث عن المراجعة الميدانية حيث تربط الجانب الفكري بالمجال التطبيقي للمراجعة .

تدريب (1)

العوامل التي ساعدت على تطوير الرقابة الداخلية وزيادة الاهتمام بها:

كبر حجم المنشآت.

اضطرار الإدارة إلى تفويض أو إسناد السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمنشأة.

حاجة الإدارة إلى البيان في دورية دقيقة.

حاجة إدارة المشروع إلى حماية أموال المشروع وصيانتها.

حاجات الجهات الحكومية و غيرها للبيانات دقيقة.

تطور إجراءات التدقيق.

تدريب (2)

الهدف من الرقابة الداخلية على المتحصلات البريدية هو ضمان استعمالها، وتعريف المنشأة بها، أما الهدف من الرقابة الداخلية على المتحصلات المباشرة للخزينة فهو ضمان تحصيل هذه المبالغ فعلاً و ضمان قيدها في الحسابات المختصة .

تدريب (3)

تهدف الرقابة الداخلية على المدفوعات إلى التأكد من جدية عمليات الدفع وصحتها وخلوها من المدفوعات الوهمية، إضافة إلى التأكد من سلامة العمليات المثبتة في الدفاتر و الخاصة بالمدفوعات.

تدريب (4)

لمناقشة أسس وقواعد الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في مراحلها المختلفة يجب التحدث عن الآتي:

1. **طلب الشراء**
2. **إصدار أمر الشراء**
3. **الفحص و الاستلام**
4. **تخزين البضاعة**
5. **استلام الفاتورة**
6. **التسجيل في الدفتر و السجلات**

تدريب (5)

تهدف الرقابة الداخلية على مردودات المشتريات إلى ضمان جدية عملية رد المشتريات، وسلامتها، و بعدها عن الاختلاسات أو التلاعب.

تدريب (6)

بعد استلام أمر الشراء يجب على إدارة المبيعات التأكد من وجود البضاعة بالكميات و المواصفات المحددة في أمر الشراء، ثم ترسله إلى قسم الائتمان للموافقة على البيع الآجل، بعد ذلك تقوم بإعداد مذكرة بيع ذات رقم مسلسل موضح بها اسم العميل، و الأصناف المطلوبة، و الكميات، و تاريخ التسليم، وغيرها.

تدريب (7)

في حالة رد البضاعة بسبب التلف أو وجود عيب فيها يجب على إدارة المخازن أن تخزن البضاعة في مكان منفصل حتى لا يعاد بيعها لأحد العملاء و ليسهل جردها بحالتها تلك.

تدريب (8)

تحدد واجبات إدارة المخازن واختصاصاتها تحديداً دقيقاً بأن تنحصر مهمتها بشكل أساسي في ما يتعلق بطلب الشراء و استلام الأصناف مشتراة كانت أم مصنعه بالمنشأة وتخزين الأصناف وصرفها للتشغيل أو للبيع، و يجب أن يتم ذلك في ضوء سياسة سليمة واضحة تحقق التوازن بين حركتي المخزن و الإنتاج أو البيع .

تدريب (9)

تحقيقاً لأقصى فائدة ممكنة من امتلاك الأصول الثابتة وتشغيلها يجب:

وضع خطط وسياسات سليمة لاقتناء الأصول الثابتة وتشغيلها وصيانتها وحساب إهلاكها.

إجراء الجرد الفعلى للأصول الثابتة مع التحقق من ملكيتها.

التأمين عل كل الأصول الثابتة.

تقديم تقرير دوري عن الأصول الثابتة للإدارة.

تدريب (10)

الهدف من الرقابة الداخلية على المدينين:

مراقبة منح الائتمان وتنظيمها.

التأكد من صحة كافة العمليات المتعلقة بالعملاء وسلامتها.

مراقبة التحصيل ومتابعته والتحقق من انتظام السداد وغيره.

8. مسرد المصطلحات

الاستفسارات: هي أسئلة يوجهها المراجع الخارجي إلى إدارة المنشأة وبناء على ما يتلقاه من إجابات يصل إلى رأي عن مدى كفاءة نظام الرقابة الدّاخلية، وتتخذ هذه الاستفسارات أحد شكلين هما: الاستفسارات الشفهية والاستفسارات المكتوبة.

دراسة الخرائط التنظيمية للمنشأة: وتشمل الخرائط التنظيمية العامة للمنشأة وخرائط الدورات المستندية وتهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف التداخل في الاختصاصات ومعرفة مدى الدقة في تحديد الواجبات ومدى تأثير ذلك على كفاءة الرقابة الدّاخلية.

التقرير الوصفي: هي تقرير يقدمه أحد مساعدي مراجع الحسابات يشرح فيه تفصيلاً وسائل ومقاييس الرقابة الدّاخلية المتبعة مع بيان مواقع الضعف فيها.

9. المراجع

أولاً: المراجع العربية

1-عبد المنعم، محمود، أبو طبل، عيسى محمد، **المراجعة–أصولها العلمية والعملية**، الجزء الأول، القاهرة: دار النهضة العربية، 1995م.

2- الجمل، متولي محمد، الجزار محمد السيد، **أصول المراجعة، الجزء الأول**، القاهرة: مطبعة الرسالة، 1998م.

3-متولي، عصام الدين محمد، فتح الرحمن الحسن، صور من، **مدخل في مراجعة الحسابات**، أم درمان: دار أم درمان للطباعة والنشر، 2001م.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Boynton, W.C and Kell, W.G. **"Modern Auditing"** 6th., ed New York : John Willey & Sons, 1999.

Meigs, Walter B., Whittington, O. Ray, Pany, KURT and Meigs, Robert F, **"Principles of Auditing**, 9th ed., Boston, Lymer, A., **The Internet and The Future of Corporate Reporting in Europe, The European Accounting Review**, Vol. 8, No.2, 1999.

Stevens, Michael G., **Financial Information is Flooding the Internet, The Practical Accounting**, Feb. 1999.


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

3

الوحدة الثالثة

تحقيق ومراجعة العمليات


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحـــدة

1- مقدمة

1 - 1 تمهيد

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى هذه الوحدة :

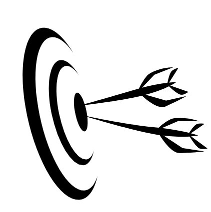
تحتوي هذه الوحدة على ثلاثة أقسام ، تتناول في قسمها الأول تحقيق ومراجعة العمليات النقدية فنتعرف على أهداف مراجعة العمليات النقدية والأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها والإجراءات واجبة الاتباع لمراجعة العمليات النقدية، أما القسم الثاني فنجده يتناول تحقيق ومراجعة العمليات التجارية الآجلة، مثل المشتريات الآجلة والمبيعات الآجلة ومردوداتها، وأخيراً القسم الثالث والخاص بمراجعة العمليات الأخرى والمتمثلة في العمليات التي ليس لها دفاتر يومية، وقيود تصحيح الأخطاء.

مرحباً بك مرة أخرى، ونتمنى لك التوفيق.

1 – 2 أهداف الوحدة

الأهداف عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على ان:

1- **تعدد** أهداف مراجعة العمليات النقدية.
2- **تكون** قادراً على إجراءات التحقق الفعلي من أرصدة النقدية.
3- **تكون** قادراً على إجراءات التحقق الفعلي من أرصدة الحسابات الجارية.
4- **تكون** قادراً على المراجعة الحسابية لدفتر النقدية والمقبوضات النقدية والمراجعة المستندية للمدفوعات النقدية.
5- **تجري** مراجعة العمليات الآجلة.
6- **تجري** مراجعة دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ.



2. تحقيق ومراجعة العمليات النقدية

1.2 أهداف مراجعة العمليات النقدية

1- التأكد من أن الأرصدة النقدية بالخزائن وبالحسابات الجارية بالبنوك مطابقة لما هو موجود بأرصدة الحسابات والظاهر بقائمة المركز المالي لحظة إعداده .

2- التأكد من أن العلميات النقدية المسجلة بالدفاتر تمثل كل مايجب تسجيلة فى الدفاتر من مقبوضات ومدفوعات نقدية .

3- التأكد من أن جميع هذه العمليات معتمدة من المختصين فى المنشأة وأنها مؤيدة بالمستندات اللازمة وذلك ضماناً لعدم احتوائها على مدفوعات وهمية .

2.2 الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها :

تتمثل الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها فى الآتى:

أولاً: أن يتحقق مراجع الحسابات من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية بخزائن المنشأة فى تاريخ قفل الحسابات .

ثانياً: أن يحصل مراجع الحسابات على أقرارات كتابية من البنوك بأرصدة حسابات المنشأة لديهم فى تاريخ قفل الحسابات .

ثالثاً: الدقة الحسابية للعمليات النقدية المثبتة فى دفاتر النقدية .

رابعاً: المستندات المؤيدة لكل العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات .

3.2 الاساليب الفنية للحصول على الأدلة :

تتمثل الاساليب الفنية للحصول على الأدلة فى الآتي:

أ- قيام مراجع الحسابات بالجرد العملى لخزائن المنشأة للتحقق من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية.

ب- الحصول على إقرارات كتابية من البنوك المودع لديها أموال المنشأة (مصادقات) للتحقق من أرصدة هذه الحسابات بهذه البنوك .

ت. أسلوب المراجعة الحسابية للمقبوضات والمدفوعات النقدية .

ث- المراجعة المستندية لدفتر النقدية للتأكد من صحة كل المستندات المؤيدة للعمليات النقدية المثبتة بهذا الدفتر .

4.2 الإجراءات الواجبة الاتباع لمراجعة العمليات النقدية :

تتمثل هذه الإجراءات فى الآتي:

- إجراءات التحقق من الوجود الفعلى للأرصدة النقدية بالخزائن :

يتم ذلك عن طريق الجرد العملى للنقدية بالخزائن فى تاريخ قفل الحسابات، ولكن فى الواقع العملى قد لايتم هذا الجرد فى ذلك التاريخ، فإذا تمت تلك العملية فى وقت لاحق فيجب على المراجع متابعة وفحص عمليتى المقبوضات والمدفوعات النقدية بين تاريخى قفل الحسابات والجرد وإجراء التسويات اللازمة للتحقق من صحة الرصيد النقدي فى تاريخ قفل الحسابات .

- كيفية عملية جرد الأرصدة النقدية بالخزائن يجب مراعاة الاتي :

أ. أن يتم جرد جميع الخزائن النقدية بالمنشأة فى وقت واحد وإذا تعذر ذلك فيجب أن يتأكد مراجع الحسابات من عدم فتح الخزائن النقدية التى لم يتم جردها وذلك بختمها لحين جردها أما بالنسبة لخزائن فروع المنشأة التي لم يتمكن مراجع الحسابات من جردها فيجب أن يحصل على شهادة من مديرى هذه الفروع بأرصدة النقدية فى فروعهم، ويجب أن تعتمد من إدارة المنشأة .

ب. ضرورة حضور مسئولي الخزائن النقدية عملية الجرد التى يقوم بها مراجع الحسابات .

ت. يجب كتابة محضر يوضح به تفصيلا كل الموجودات من نقود ورقية ومعدنية وشيكات وأوراق قبض وطوابع بريد ودمغات وغيرها ويجب أن يوقع بجانب المراجع أو مندوبة المسئول الأول عن الخزينة التي تم جردها فى محضر الجرد إفادة بإستلامه لعهدته مرة أخرى.

ث. مطابقة نتيجة الجرد العملي المثبتة فى محضر الجرد مع المثبت فى السجلات والدفاتر، وفى حالة وجود عجز أو زيادة يجب إخطار الإدارة لتقوم بالاجراءات اللازمة .

5.2 إجراءات التحقق من صحة أرصدة الحسابات الجارية بالبنوك :

يتم التحقق من صحة أرصدة الحسابات الجارية بالبنوك عن طريق المصادقات والتى تتمثل فى كشوفات حسابات البنوك والتى ترسل دورياً لأصحاب الحسابات الجارية، ولما كان فى الواقع

العملي أن الغالب هو عدم تطابق الرصيد بالبنك مع ماهو مقيد بالدفاتر بسبب عدم سحب بعض الأشخاص لمتسحقاتهم بعدم تقديمهم للشيكات المسحوبة على البنك بينما يكون ذلك مسجلاً فى دفاتر المنشأة أو بسبب أن البنك لم يقم بتحصيل بعض الشيكات لصالح المنشأة بينما تكون مبالغها قد سجلت فى الدفاتر وفى مثل هذه الحالة يجب إعداد مذكرة تسوية رصيد البنك والتي تأخذ أحد الشكلين الآتيين:

شكل رقم(1)

شكل تسوية حساب البنك

الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		×××
يضاف إليه :		
شيكات واردة مقيدة بالدفاتر ولم يتم تحصيلها حتى إعداد كشف حساب البنك	××	
رسوم وفوائد بنكية	××	×××
يطُرح منه :		
شيكات صادرة لم تقدم للبنك حتى إعداد كشف حساب البنك		×××
الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		×××

شكل رقم(2)

شكل تسوية حساب البنك

الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		×××
يضاف اليه :		
شيكات صادرة لم تُقدم للبنك		×××
		×××
يطرح منه :		
شيكات واردة لم يتم تحصيلها	×××	
الرسوم والفوائد البنكية	×××	(××)
الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		×××

مثال

فى يوم 2000/12/31م أصدرت إحدى المنشآت شيكات بمبلغ60,000,000 ريال لم يتم سحبها من البنك فى ذلك اليوم، كما أستلمت شيكات بمبلغ 100,000,000 ريال قدمت إلى البنك فى نفس ذلك اليوم ولكنها لم تُحصل بعد، وقد ظهر رصيد كشف حساب البنك فى 2000/12/31م بمبلغ 180,000,000 ريال، وقد ظهرت ضمن ذلك الكشف 5,000,000 ريال رسوم وفوائد بنكية، والمطلوب إعداد تسوية رصيد البنك إذا علمت أن الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة بلغ 225,000,000 ريال

الحل

أولاً: وفقاً للشكل الاول :

الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		180,000,000
يُضاف اليه :		
شيكات واردة مقيدة بالدفاتر ولم يحصلها البنك	100,000,000	
رسوم وفوائد بنكية	5,000,000	105,000,000
		285,000,000
يُطرح منه :		
شيكات صادرة لم تُسحب من البنك		60,000,000
الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		225,000,000

ثانياً : وفقاً للشكل الثاني:

الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة		225,000,000
يضاف إليه :		
شيكات صادرة لم تُسحب من البنك		60,000,000
يُطرح منه :		285,000,000
شيكات واردة لم يحصلها البنك	100,000,000	
رسوم وفوائد بنكية	5,000,000	105,000,000
الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك		180,000,000

تدريب(1)

فى يوم 2000/12/31 أصدرت شركة الموارد التجارية شيكات بمبلغ 200,000,000 ريال لم يتم سحبها وكذلك استلمت شيكات بمبلغ 30,000,000 ريال قدمت إلى البنك فى نفس ذلك اليوم ولكنها لم تُحصل بعد وقد ظهر رصيد كشف حساب البنك فى2000/12/31 بمبلغ 60,000,000 ريال، وقد ظهرت ضمن ذلك الكشف 500,000 ريال رسوم وفوائد بنكية. المطلوب إعداد تسوية رصيد البنك إذاعلمت أن الرصيد وفقاً لدفاتر المنشأة بلغ 70,500,000 ريال.



6.2 إجراءات المراجعة الحسابية لدفتر النقدية:

إن دفتر النقدية يعتبر الدفتر الأهم فى دفاتر المنشأة وذلك لإرتباطه بمعظم الدفاتر الأخرى، ويخصص دفتر النقدية لإثبات جميع العمليات النقدية من مدفوعات ومقبوضات، ويتضمن هذا الدفتر عدة خانات تحليلية يرتبط عددها من جهة بحجم المنشأة، ومن جهة أخرى بدرجة التحليل المطلوبة، وتهدف المراجعة الحسابية لدفتر النقدية ضمان الصحة الحسابية للعمليات المثبتة وذلك بمراجعة المجاميع افقياً ورأسياً لكل الخانات التحليلية وصحة الترحيل إلى الحسابات المختصة، وصحة الترصيد وغيره.

7.2 إجراءات المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية:

لما كانت العمليات النقدية تتكون من مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية يمكن تفصيل إجراءات المراجعة المستندية لكل منها كالآتي :

أ.إجراءات المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية:

لما كانت معظم المستندات المؤيدة لعمليات المقبوضات النقدية مستندات داخلية يحررها موظفى المنشأة يجب أن تجد هذه العمليات الاهتمام الأكبر من مراجع الحسابات، ويُلاحظ أن عملية فحص نظام الرقابة الداخلية للمقبوضات هى النقطة الأولى للمراجعة المستندية للمقبوضات، كما يجب على المراجع وضع الاجراءات الملائمة للمراجعة المستندية لكل بند من بنود المقبوضات والتى يتمثل أهم بنودها فى المبيعات ومتحصلات المدينين وإيرادات الاستثمارات وإيجارات العقارات ومبيعات الأصول الثابتة والتعويضات والإعانات وغيرها .

ب. اجراءات المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية:

إن المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية تعتبر أكثر سهولة مقارنة بها للمقبوضات النقدية، حيث ترتبط بمستندات خارجية مؤيدة لها، ومما لا شك فيه أن المستند الخارجي أكثر حجية ودلالة من المستند الداخلي والمراجعة المستندية للمدفوعات النقدية تستلزم الآتي:

أولاً : وجود إذن صرف معتمد من جهة أو شخص له سلطة المصادقة على الصرف.

ثانياً : وجود المستند المؤيد لعملية الصرف .

ثالثاً : التأكد من جدية عملية الصرف .

رابعاً : التأكد من صحة التوجيه المحاسبي للنفقة المدفوعة.

3. مراجعة العمليات التجارية الآجلة:

1.3 المشتريات الآجلة ومردوداتها :

إن أهم أهداف مراجعة المشتريات الآجلة ومردوداتها تتمثل فى الآتي :

أ- التحقق من صحة عمليات الشراء الآجل أو مردودات المشتريات قانوناً وعدم مخالفتها للوائح الداخلية .

ب- التأكد من أن البضاعة المشتراة شراءً آجلاً قد وصلت المخازن وفحصت وفقاً لما هو مقرر .

ج- التأكد من سلامة وصحة تسجيل هذه البضاعة فى دفاتر وسجلات المخازن والحسابات.

د- التأكد من صحة وسلامة إجراءات وتسجيل عمليات مردودات المشتريات.

وتحقيقاً لهذه الأهداف فإن مراجع الحسابات يجب أن يحصل على الأدلة والقرائن التالية :

أولاً: الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بيوميات المشتريات الآجلة ومردودات المشتريات الآجلة .

ثانياً: المستندات المؤيدة لعمليتى الشراء الآجل ورد المشتريات .

ويسخدم مراجع الحسابات للحصول على هذه الأدلة الأساليب الفنية الآتية :

أ. المراجعة الحسابية لدفاتر وسجلات المشتريات الآجلة ومردوداتها ، وتتمثل اجراءاتها فى الاتي :

أ- المراجعة الحسابية لفواتير الشراء .

ب- مراجعة النقل من صفحة إلى التي تليها .

ج- المجاميع الأفقية والرأسية للدفاتر

د- مراجعة عملية الترصيد والترحيل

ب. المراجعة المستندية لعمليتى الشراء الآجل ورد المشتريات، وتتمثل إجراءاتها فى الآتي:

1- المراجعة المستندية الاختبارية لبعض العمليات المقيدة بيومية المشتريات الآجلة ويومية مردودات المشتريات .

2- التأكد من اعتماد عمليتى الشراء الآجل ورد المشتريات من السلطات المختصة.

3- يجب أن يعنى مراجع الحسابات بعمليتى الشراء الآجل ومردودات المشتريات التى تتم فى نهاية الفترة المحاسبية ، فقد يكون الهدف منها هو التلاعب فى رقم صافى الأرباح .

4- يجب أن يتأكد مراجع الحسابات من دقة التفرقة بين مشتريات البضاعة باعتبارها نفقات إيرادية ومشتريات الأصول الثابتة باعتبارها نفقات رأسمالية.

2.3 المبيعات الآجلة ومردوداتها:

إن أهم أهداف مراجعة المبيعات الآجلة ومردوداتها تتمثل فى التحقق من الآتي :

أ. جدية المبيعات الآجلة ومردوداتها وقانونيتها .

ب. الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات الخاصة بعمليات المبيعات الآجلة ومردوداتها.

ت. خروج البضاعة المباعة ودخول المبيعات المرتدة وتسجيلها فى الدفاتر المختصة سواء فى المخازن أو الحسابات .

وتحقيقاً لهذه الأهداف يجب أن يحصل مراجع الحسابات على الأدلة الآتية :

أ. الدقة الحسابية لسجلات المبيعات الآجلة ويومية مردودات المبيعات مستخدماً فى ذلك أسلوب المراجعة الحسابية لليوميات والحسابات المختصة .

ب. المستندات المؤيدة لعمليات البيع الآجل ومردودات المبيعات مستخدماً أسلوب المراجعة المستندية .

بجانب ذلك يجب أن يولى مراجع الحسابات عناية تامة لمبيعات الأصول الثابتة حتى يتأكد من صحة التوجية المحاسبي ودقة التفرقة بين الإيرادات الإيرادية والإيرادات الرأسمالية ، كما يجب أن يولى عناية خاصة بالمبيعات الآجلة فى نهاية العام حتى لاتتخذ وسيلة للتلاعب فى نتائج الأعمال .

4. مراجعة العمليات الاخري:

يقصد بالعمليات المالية الأخرى العمليات التي تثبت فى دفاتر اليومية العامة لأنه ليست لها دفاتر وسجلات خاصة ومن ذلك قيود فتح الدفاتر وقيود تصحيح الأخطاء وقيود بيع وشراء الأصول الثابتة وقيود الاستثمارات وإيراداتها وقيود التسويات الجردية وقيود الاقفال وغيرها ، وبغض النظر عن الطريقة المحاسبية المستخدمة فإن كثيراً من العمليات المالية الأخرى تكون ذات أهمية كبيرة تستلزم عناية تامة وحرصاً كاملاً من مراجع الحسابات، ومراجعة العمليات المالية الأخرى تقتضى الآتي :

1.4 مراجعة دفتر اليومية العامة:

حيث تتم مراجعة العمليات المالية التي ليست لها دفاتر يومية مساعدة لعدم تكرارها ومن تلك العمليات :

أ. قيود فتح الدفاتر:

يجب أن يقوم مراجع الحسابات بتحقيق ومراجعة هذه القيود عن طريق مقارنتها ببنود ميزانية الفترة السابقة المعتمدة ولما كانت الميزانية تحتوى عادة على إجماليات فيجب الحصول على بيانات تفصيلية ومقارنتها مع الحسابات الخاصة بها .

ب.قيود تصحيح الأخطاء:

عند وقوع اخطاء محاسبية يجب تصحيح هذه الاخطاء وذلك بأثبات قيود التصحيح فى دفتر اليومية العامة ويتمثل واجب مراجع الحسابات فى تتبع هذه الاخطاء ومقارنة مدى سلامة قيود تصحيح هذه الاخطاء مع المراجعة المستندية للعمليات المقيدة خطاء.

أ. قيود بيع وشراء الاصول الثابتة:

يجب تسجيل عمليات بيع وشراء الأصول الثابتة فى دفتر اليومية العامة، وعند مراجعة هذه العمليات يجب التحقق من صدور تصديق العملية من الجهة صاحبة هذه السلطة والاطلاع على المستندات الأصلية لهذه العمليات والتحقق من وجود الاصول الثابتة المشتراة، كما يجب الالتزام بالتفرقة بين النفقات الإيرادية والإيرادات الراسمالية في حالة البيع، معالجة واظهار الأرباح أو الخسائر الرأسمالية بصورة سليمة وذلك منعا لاستخدامها في تضليل مستخدمي البيانات المحاسبية

ب . قيود الاستثمارات وإيراداتها:

قد تلجأ المنشأة إلى استثمار بعض فوائض أموالها في استثمارات تدر عليها عوائد مالية كشراء أسهم وسندات منشأت أخرى، وعلى مراجع الحسابات التحقق من الوجود الفعلي لهذه الأسهم والسندات وعلى صحة وسلامة المستندات المؤيدة لها، كما عليه كذلك التأكد من تحصيل عوائد هذه الاستثمارات وصحة توجيهها المحاسبي حتى لاتستخدم فى زيادة رقم الربح التشغيلى.

ج . قيود التسويات الجردية:

وهى القيود التى تجرى تمهيداً لقفل الحسابات معالجة للمصروفات والايرادات المقدمة والمستحقة واهلاك الأصول الثابتة واثبات المخصصات والاحتياطيات، وهذه القيود يجب أن تجد عناية خاصة من مراجع الحسابات لأنها يمكن أن تستغل في التلاعب فى رقم الأرباح الظاهر بالحسابات .

2.4 مراجعة دفاتر الاستاذ:

دفاتر الاستاذ تتمثل فى معظم الأحيان فى دفتر استاذ مساعد المدينين (العملاء) ودفتر أستاذ مساعد الدائنين (الموردين) ودفتر الاستاذ العام، وعادة تفتح الحسابات التفصيلية للمدينين فى دفتر أستاذ مساعد المدينين، والتى ترحل إليها القيود السابق إثباتها فى اليومية المساعدة للمبيعات ومردوداتها وعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة وسلامة حسابات العملاء والتى تجعل مدينة بكافة قيم فواتير المبيعات التي تمت له، ويجب على مراجع الحسابات مطابقة بند المدينين مع أرصده الحسابات الشخصية لهم ومع المصادقات الواردة منهم، أما حسابات دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الموردين) فترحل من واقع القيود المثبتة بدفتر يومية المشتريات الآجلة ومردوداتها وعلى

مراجع الحسابات التأكد من الصحة الحسابية والمحاسبية لهذا الدفتر مع المراجعة المستندية له وعليه مطابقة بند الدائنين مع ارصدة الحسابات الشخصية لهم ومع المصادقات الواردة منهم .

أما بالنسبة لمراجعة دفتر الأستاذ العام فإن أهم اجراءاتها تتمثل فى الاتي :

أ. مراجعة الترحيلات من اليومية العامة .

ب. مراجعة مستندية إختبارية لبعض البيانات المسجلة بالحسابات .

ت. مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية مع حساباتها التفصيلية في دفاتر الأستاذ المساعدة.

ث. التحقق من صحة وسلامة أرصدة الحسابات قبل نقلها إلى ميزان المراجعة.

ج. مراجعة التسويات الجردية ابتداءً من قيودها المثبتة في دفاتر اليومية العامة والتي ترحل إلى الحسابات المختصة

تدريب (2)



أذكر بعض المعايير الدولية المتعارف عليها في مجال المراجعة

أسئلة التقويم الذاتي:

?

1- كيف يمكنك التأكد من أن الأرصدة النقدية بالخزينة وبالحسابات الجارية بالبنك مطابقة لما هو موجود بأرصدة الحسابات كما تظهر في قائمة المركز المالي؟
2- ما الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها عند إجراء المراجعة في الحالة السابقة؟.
3- كيف يتم إجراء الجرد الفعلي للنقدية بالخزينة.
4- باختصار كيف تتحقق من المشتريات الآجلة.
5- ما اهداف التحقق من المبيعات الآجلة؟.
6- كيف تصحح الأخطاء محاسبياً وما هي القيود التي تجريها.
7- كيف تراجع دفاتر الأستاذ.

5. الخلاصة

عزيز الدارس، **ناقشنا في هذه الوحدة** : دون شك أموراً مهمة كثيرة لكنها مبسطة إلى حد كبير، قد علمت بعضها من قبل والآخر لم تسمع به، تظن أن وضع خلاصة أمر متعذر، لأنه يصعب اختصار النقاط الواردة لأنها جاءت في شكل متسلسل ومتعدد ولكن هيا نتعاون سوياً لنحقق ما نرجوه من فائدة.

تناولت الوحدة موضوع تحقيق ومراجعة العمليات، فأبرزت لنا أهداف هذه المراجعة بالتأكد من أن الأرصدة مطابقة لما هو مدون بأرصدة الحسابات كما في قائمة المركز المالي والتأكد من أنها مسجلة بالدفاتر والتأكد من أن العمليات معتمدة من ذوي الاختصاص ومؤيدة بالمستندات اللازمة والتي تمثل الأدلة والقرائن الواجب الحصول عليها، وقد تم الشرح مدعماً بشكلين لكيفية إعداد مذكرة تسوية رصيد للبنك، كما أعطيت بعض الامثلة على ذلك.

وكذلك تم شرح طريقة مراجعة العمليات النقدية والآجلة وكيفية تصحيح الأخطاء والقيود اللازمة كذلك.

نأمل أن نكون قد وفقنا في استعراض أهم المعلومات الواردة في هذه الوحدة واذا وجدت صعوبة فما عليك الا الرجوع إلى الوحدة مرة أخرى ومراجعتها لتكتمل لديك الصورة. نتمنى لك التوفيق والسداد.

6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

أصبح لديك الآن حصيلة وافرة من المعلومات القيمة سواء في مجال الرقابة الداخلية أو في تحقيق ومراجعة العمليات، حيث أصبحت جاهزاً لاكتساب المهارات اللازمة لعرض وتقويم ومراجعة القوائم المالية وهذا هو موضوع الوحدة التالية.

آمل أن تكون قادراً على إعداد وتقديم الحسابات الختامية بحيث تحقق الأهداف بطريقة جادة ومثالية ومثمرة.

7. إجابات التدريبات

تدريب (1)

الطريقة الأولى

-الرصيد وفقاً لكشف حساب البنك	60,000,000
يضاف اليه:	
-شيكات واردة ولم تحصل	30,000,000
-رسوم وفوائد بنكية	500,000
	90,500,000
- شيكات صادرة لم تسحب	(20,000,000)
-الرصيد وفقاً لدفاتر الشركة	70,500,000

الطريقة الثانية

-الرصيد وفقاً لدفاتر الشركة	70,500,000
يضاف اليه	
شيكات صادرة لم تسحب	20,000,000
	90,500,000
- شيكات واردة لم تحصل	(30,000,000)
- رسوم وفوائد بنكية	(500,000)
الرصيدوفقاً لكشف حساب البنك	60,000,000

تدريب (2)

- المعايير الدولية للمراجعة.
- العايير الدولية للجودة.

8. مسرد المصطلحات:

كشف حساب البنك : Bank Statement

هو عبارة عن كشف يصدره البنك للعميل فى نهاية الشهر أوعند طلبه يوضح عمليات الحساب الجارى من حيث السحب والإيداع والرصيد.

تسوية حساب البنك: Bank Reconcilation

هي عملية مطابقة كشف حساب البنك مع حسابات العميل وعمل التسويات اللازمة.

9. المراجع:

أولاً : المراجع العربية :

1- بدوي ، محمد عباس، **المحاسبة عن التاثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع**، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية : 2000م.

2- عبد المجيد، محمد محمود، غالي، جورج دانيال ، طلبة، على ابراهيم ،**المراجعة المتقدمة** ، القاهرة : جمهورية مصر العربية ، بدون سنة نشر .

3- الصرن، رعد حسن، **نظم الإدارة البيئية والايزو 1400**، **الطبعة الأولى**، سلسلة الرضا للمعلومات ، 2001م.

4- سلامة، نبيل فهمي، **بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية**،مكتبة الجلاء الحديثة، ببور سعيد ، 199م.

5-جورج، ستيفن، زكيرتش، ارنولد ويمر، **إدارة الجودة الشاملة الاستراتيجيات والاليات المجرية في أكثر الشركات الناجحة اليوم**، ترجمة حسين حسنين، مراجعة وتدقيق محمد ياغي، دار البشير، عمان الاردن 1998م.

6- الصحن، عبد الفتاح، نور، أحمد، أبو الحسن، **علي الرقابة ومراجعة الحسابات**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1989م.

7- عقيلي، عمر وصفي ، **مدخر آلي المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة**، (وجهة نظر)، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن 2001م.

8- الغباوي، ايمن فتحي، **الابعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأولن كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة 2000م.

9-السقا، السيد احمد ، **مراجعة الأداء البيئي : إطار مفتوح**، مجلة الإدارة العامة، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الثاني، الرياض : المملكة العربية السعودية، 1999م.

10- جريس، ابراهيم شكري ،**المحاسبة عن التكاليف البيئية ومدي تاثيرها علي اتخاذ القرار**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ،العدد الرابع، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة ، 1998م.

11- محمد الحسن، احمد فرغلي، **دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية (الاطار العام)**، القاهرة: المكتبة الاكاديمية ، 1997م.

12- عبد الجليل، محمد حسني، **إطار فكري مفتوح للمراجعة البيئية للتطبيق بجمهورية مصر العربية** ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، عين شمس حلوان، 1996م.

ثانياً: المراجع الانجليزية:

1- Ralph W. Estes , **Corportate Social Accounting** ,John Wiley and Sons, New Yourk ,1999.

2- S.P. Gupta , **Management : concepts and Enviroment**

,N.D.:Chand & Company , Ltd, 1998.

3- Woolf Emile , **Auditing Today** , Hall Europe 6 th edition, prentice, 1997.

4- American Accounting Association ,Report of Committee on social costs, **The Accounting Review**, Supplement to VOL.XIX1975.

5- Anonymous, Enviromental Accounting Moves Forward ,**Eviromental Manager V.** 7,No3.oct .1995.

6- American Institute of Certified public Accountants and Auditing practice, statement on **Qualtiy control standards** No.2, Journal of Accountancy,Vol. 182 , Aug. 1996.

7- Jenet Rangamathan and Dary Ditz **,Enviromental Accounting :Acool for Better Management , Management Accounting ,** v.74. No.2, Feb. 1996


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

4

الوحدة الرابعة

تحقيق ومراجعة القوائم المالية



محتويات الوحـــدة

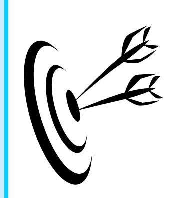
1 - 1 تمهيد

عزيزي الدارس، نرحب بك إلى الوحدة الرابعة وتحتوي على أربعة أقسام أولها تعني بتحقيق ومراجعة حسابات نتائج الأعمال والمتمثلة في حسابات التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر.

وقد كما احتوى القسم الثاني على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالي والتعبير عن المركز المالي للمنشأة وذلك بعد تحقيق الأصول بنوعيها (الثابتة والمتداولة) وعادة يقوم بعد فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية متضمناً برنامج المراجعة الذي يفي بالاهداف والقرائن والأساليب الواجب استخدامها والإجراءات التنفيذية.

واشتمل القسم الثالث على تحقيق الأصول المتداولة على أسلوب الجرد العملي والمراجعة المستندية والدقة المحاسبية للمخزون، ثم تحقيق حقوق الملكية وحقوق الغير. أما القسم الرابع والاخير فيختص بالحسابات النظامية متمثلة في أهم بنودها – أصول في حيازة المنشأة ولا تمتلكها مثل (أسهم تامين عضوية مجلس الإدارة) وكذلك خطابات الضمان والأعمال المتعاقد عليها والبضائع أو الآلات كذلك.

1 – 2 أهداف الوحدة :



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1- تفرق بين عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
2- تضع بنفسك جدولاً لحساب التشغيل.
3- تحدد كيفية الرقابة الداخلية على بنود حساب الأرباح والخسائر.
4- تتعرف على مدى ما حققته المنشأة من كفاءة، عن طريق مقارنة الارباح في السنوات الماضية.
5- تميزّ عناصر المركز المالي.
6- تعدد الاساليب الواجب استخدامها للتحقق من الأصول الثابتة والمتداولة.
7- تتعرف على الإجراءات التنفيذية وإجراءات التحقق من صحة التقويم.
8- تجيد أسلوب المراجعة المستندية.
9- تتعرف على الحسابات النظامية ، وأهم بنودها.

2. تحقيق ومراجعة حسابات نتائج الأعمال:

1.2 حسابات التشغيل:

يتضمن حساب التشغيل عناصر التكلفة التى يتحملها المنتج ، وعادة فإن عناصر التكلفة تتكون من :

2 .1 .1 التكاليف المباشرة:

- مواد مباشرة
- اجور مباشرة
- خدمات صناعية مباشرة

2 .1 .2 التكاليف غير المباشرة:

- مواد غير مباشرة
- اجور غير مباشرة
- خدمات صناعية غير مباشرة

2 .1 .1 . عناصر التكاليف المباشرة:

وهي عناصر التكاليف التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة النشاط سلعة أكانت أم خدمة ، وتتكون عناصر التكاليف المباشرة من :

أ. المواد المباشرة :

وتحدد تكلفتها وفقاً للمعادلة الآتية :

تكلفة المواد المباشرة = تكلفة المواد المباشرة أول المدة + تكلفة المواد المباشرة المشتراه خلال الفترة - تكلفة المواد المباشرة آخر المدة .

يتحقق مراجع الحسابات من صحة المواد المباشرة أول المدة عن طريق مطابقتها مع قوائم الجرد فى نهاية المدة السابقة ، أما المواد المباشرة المشتراة خلال الفترة فينطبق عليها ما ينطبق على تحقيق ومراجعة المشتريات ، أما المواد المباشرة آخر المدة فيتم التحقق منها ومراجعتها بمطابقة

رصيدها الدفتري مع الجرد العملي في آخر المدة ، وعلى مراجع الحسابات الأ يقف عند هذا الحد فحسب وإنما عليه التأكد من مدى كفاءة استخدام هذه المواد مقارنة بمعدلات الكفاءة الانتاجية فى القطاع الذي تنتمي إليه هذه الصناعة .

ب. الأجور المباشرة :

وهى تمثل ما يدفعة المشروع نظير خدمات العمل الإنساني المباشر على الإنتاج وينطبق عليها ما ينطبق على الأجور ، وعلى مراجع الحسابات إضافة إلى ذلك تقويم النتائج التي أفضى إليها العمل المباشر فى ضوء معدلات الكفاءة لعنصر العمل المباشر فى هذا القطاع .

ت. الخدمات الصناعية المباشرة :

تشمل هذه المجموعة عناصر التكلفة المباشرة المرتبطة ارتباطا مباشراً بالإنتاج وتختلف عن كل من المواد والأجور المباشرة ، وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العناصر ومدى ارتباطها بالإنتاج بجانب كفاءة استخدامها.

3 - 1 – 2 التكاليف غير المباشرة :

تشمل التكاليف غير المباشرة جميع العناصر التي لاترتبط ارتباطاً مباشراً بالإنتاج وبالتالي لايسهل تخصيصها على وحدات النشاط ، وتتكون من :

أ- المواد غير المباشرة:

تشمل المواد التي لاتدخل مباشرة فى مكونات المنتج ، وتتمثل فى الزيوت والشحوم ومواد نظافة الماكينات وغيرها ، وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العناصر مع التأكد من كفاءة استخدامها .

ب- الأجور غير المباشرة:

تشمل أجور العمال غير المباشرين والمشرفين وينطبق عليها ما ينطبق على الأجور.

ت- الخدمات الصناعية غير المباشرة:

تشمل الخدمات الصناعية التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بوحدة النشاط مثل الصيانة وإضاءة عنابر الإنتاج وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تسجيل هذه العمليات وأنها تتماشي مع معايير كفاءة استخدام هذا النوع من عناصر التكاليف.

2.2 حساب المتاجرة:

في **حساب المتأجرة تتم المقابلة بين الإيرادات الإيرادية وتكلفة الحصول عليها** وتكون نتيجة هذه المقابلة أما إجمالي أرباح أو إجمالي خسائر، وقد تم إيضاح إجراءات مراجعة الحسابات لكل من المبيعات وتكلفة المبيعات إلا أنه يجب مراعاة الآتي:

1- التأكد من أن جميع المبيعات المقيدة في الحسابات قد تحققت فعلاً وفقاً للأسس

2- المتعارف عليها.

3- التحقق من صحة بنود تكلفة المبيعات بالرجوع إلي البيانات والمستندات التي تؤيدها.

4- التأكد من أن المنشأة تتبع قاعدة الاستحقاق التي تتضمن استفادة كل فترة محاسبية بما يخصها من ايرادات سواءاً تم تحصيلها أو لم تحصل، كما تتحمل بكافة المصروفات سواء دفعت أم لا.

5- التحقق من عدم إدراج الإيرادات العرضية في حساب المتاجرة.

6- المراجعة الانتقادية لنسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ومقارنتها بالسنوات السابقة، وفي حال وجود اختلافات كبيرة كنتيجة لهذه المقارنة بالزيادة أوالنقص يجب التحري عن اسباب ذلك.

تدريب (1)

كيف يتحقق مراجع الحسابات من صحة المواد المباشرة أول المدة؟

3.2 حساب الأرباح والخسائر:

في حساب الأرباح والخسائر تتم المقابلة بين مجمل الربح أو مجمل الخسارة (رصيد حساب المتاجرة) والإيرادات العرضية من جهة والأعباء الأخرى التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بإيرادات النشاط والأعباء العرضية التي ترتبط بالإيرادات العرضية من جهة أخرى، ويكون ناتج هذه المقابلة إما صافي أرباح أو صافي خسارة ولما كانت معظم عناصر حساب الأرباح والخسائر قد تمت الإشارة إليها سابقاً، فإن على مراجع الحسابات عموماً عند فحصه لهذه العناصر أن يتحقق من الآتي:

1- أحكام الرقابة الداخلية على عناصر النفقات هذه وكذلك عناصر الايرادات العرضية أوغير العادية.



2- جدية الانفاق فى جميع الأوجه المتعلقة بهذه المرحلة .

3- اتباع المنشاط لمبدأ الاستحقاق سواء بالنسبة للنفقات أو الإيرادات المتعلقة بهذه المرحلة

4- الفصل بين النفقات أو الأعباء العادية المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة وبين النفقات العرضية أو التى تخص سنوات سابقة .

5- مدى ماحققته المنشأة من كفاءة فى هذه المرحلة من مراحل نتائج الأعمال وذلك عن طريق المقارنات اللازمة بين نسبة ما امتصته هذه النفقات او الأعباء من الربح الإجمالي فى السنوات المختلفة .

مراجعة عناصر المركز المالي:

تعرف إجراءات تحقيق ومراجعة المركز المالي (الميزانية) بعملية **تحقيق الأصول والخصوم** وهى ذات أهمية بالغة ، فوفقاً لها يبدى مراجع الحسابات رأيه عن مدى دلالة قائمة المركز المالي وتعبيرها عن الموقف المالى للمنشأة وستتم مناقشة تحقيق الأصول والخصوم كالآتي:

أسئلة التقويم الذاتي

?

1- عدد البنود التى تدخل فى مفهوم التكاليف المباشرة.

2- ماذا تعنى التكاليف غير المباشرة؟

3- عند مراجعة حساب المتاجرة يلزم التأكد ومراعاة خمسة نقاط مهمة، اذكرها.

4- عند مراجعة حساب الأرباح والخسارة يلزم المراجع أن يتحقق من خمس نقاط مهمة حددها واشرح.

3. تحقيق الأصول:

1.3 تحقيق الأصول الثابتة:

بعد الفحص والتقويم لنظام الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة فإن على مراجع الحسابات أن يضع برنامج مراجعة الأصول الثابتة والذى يتضمن الآتي :

أولاً: الأهداف :

والتي تتضمن :

أ- التحقق من الوجود الفعلى للأصل الثابت فى تاريخ إعداد الميزانية .

ب- التحقيق من ملكية المنشأة لهذا الأصل الثابت .

ت- التحقق من صحة تقويم الأصل الثابت .

ث- التحقق من الدقة الحسابية للبيانات المتعلقة بالأصل الثابت .

ج- التحقق من صحة وسلامة عرض البيانات المتعلقة بالأصل الثابت فى الميزانية .

ثانياً: القرائن الواجب الحصول عليها:

أ-الوجود الفعلى للأصل الثابت فى تاريخ إعداد الميزانية .

ب- الدقة الحسابية لسجل الأصل الثابت .

ج- المستندات المؤيدة لصحة امتلاك المنشأة لهذا الأصل الثابت .

ثالثاً: الأساليب الواجب استخدامها:

1- أسلوب الجرد العملي للأصول الثابتة .

2- أسلوب المراجعة الحسابية .

3- أسلوب المراجعة المستندية .

رابعاً: الإجراءات التنفيذية والتى تتضمن الآتي :

1- إجراءات التحقق من الوجود الفعلى وذلك بالآتي :

أ- الاطلاع على الكشوفات التفصيلية المعتمدة من الإدارة بما تمتلكة المنشأة من أصول ثابتة، والتى يجب أن توضح تاريخ الحصول على الأصل وما طرأ عليه من تغيرات ورصيده فى نهاية المدة .

ب-مقارنة بيانات الكشوفات التفصيلية بالبيانات المثبتة بسجلات الأصول الثابتة.

ج- المعاينة الفعلية للأصول الثابتة .

2 -إجراءات التحقق من الملكية :وذلك بالآتي :

أ- الاطلاع على المستندات المؤيدة للملكية كفواتير الشراء ومستندات الملكية وبوالص التأمين

ب- الحصول على مستندات الملكية الخاصة ببعض الأصول الثابتة كشهادات البحث للعقارات والسيارات وغيرها .

3.إجراءات التحقق من صحة التقويم:

إن من واجبات مراجع الحسابات ابداء الرأى فى مدى دلالة قائمة المركز المالى عن الموقف المالي ، ولما كانت مسؤلية تقويم الأصول الثابتة من ضمن مسؤوليات الإدارة فإن على مراجع الحسابات أن يتاكد من صحة تقييم هذه الاصول وفقاً للأسس والمبادئ المتعارف عليها ، وفى هذا الخصوص فإن عليه الآتي :

1- الحصول على شهادة تقييم الأصول الثابتة من إدارة المنشأة .

2- الاطلاع على مستندات الشراء .

3- التأكد من ثبات سياسة إهلاك الأصول الثابتة .

4- التأكد من عدالة قيم أقساط إهلاك الأصول الثابتة .

5- التأكد من سلامة الفصل بين نفقات الصيانة الدورية وبين الإضافات الرأسمالية للأصول الثابتة

4. التحقق من أى حقوق على الأصول الثابتة :

فالأصول الثابتة قد تكون مرهونة للغير ضماناً لالتزامات على المنشأة وعلى مراجع الحسابات التحقق من ذلك بالتأكد من صحة الالتزام المفضى إلى رهن الأصل الثابت وذلك بالاطلاع على المستندات والوثائق مع طلب المصادقات من الغير كالبنوك وسلطات الأراضى وغيرها .

التحقق الحسابي من صحة أرقام الأصول الثابتة المدرجة فى قائمة المركز المالي :

يجب على مراجع الحسابات التأكد من صحة نقل البيانات المسجلة فى دفاتر الأصول الثابتة أو دفتر الأستاذ العام وفى ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالى مع صحة تبويبها .

2.3 الأصول المعنوية (الأصول غير الملموسة):

الأصول المعنوية أو الأصول غير الملموسة هى الأصول التي ترتكز قيمتها (منفعتها) على الحقوق التي تضفيها حيازتها على المنشأة وهى بذلك لاتمثل حقوقاً على أحد ولذلك تشمل الأصول غير الملموسة شهرة المحل والعلامة التجارية وحق الاختراع وحق التاليف.

إن الإجراءات التي يقوم بها مراجع الحسابات لمراجعة الأصول المعنوية تتمثل فى الآتي:

أولاً: شهرة المحل Good Will :

شهرة المحل هى مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التى تحققها المنشآت المماثلة، وتنشأ نتيجة تضافر عدة عوامل كالسمعة الطيبة والمهارة والكفاءة التى تدار بها المنشأة والموقع الحسن للمنشأة أو لتمتعها بإحتكار معين.

إن شهرة المحل لصعوبة تقديرها لاتظهر فى الدفاتر إلا فى حالات معينة هى :

أ- شراء منشأة :

ففى حالة دفع ثمن أكبر من قيمة صافى أصول المنشأة فإن الفرق يمثل شهرة المحل ، وعلى مراجع الحسابات التحقق من ذلك بالاطلاع على عقد الشراء مع التأكد من اعتماد الجهات المسئولة فى المنشأة لعملية الشراء هذه .

ب- انضمام أو انفصال شريك:

فى شركات الأشخاص قد يتم الاتفاق على إعادة تقويم أصول وخصوم الشركة بمناسبة انضمام أو انفصال شريك مما قد يترتب عليه اظهار شهرة المحل وتقويمها ، وعلى مراجع الحسابات

الاطلاع على عقد الشركة وعلى الاتفاق بين الشركاء نتيجة الانضمام أو الانفصال والتأكد من صحة تقويم شهرة المحل.

إن الكتاب المحاسبين قد اختلفوا حول إهلاك شهرة المحل فقد نادي البعض منهم بابقائها بقيمتها الدفترية وعدم إهلاكها بينما يرى البعض أن يتم إهلاكها في أقصر مدة ممكنة وفى ضوء معايير المحاسبة الدولية فإن المعيار الدولى رقم (22) يُوصى المعايير الأمريكية بإهلاكها على مدى 40 عاماً، أما فى الوطن العربي فتهلك فى مدة تتراوح بين 3 الى 5 سنوات.

ثانياً: العلامة التجارية Trade Mark

وهي الرمز أو النقش أو العلامة التي تتخذها إحدى المنشآت تميزاً لمنتجاتها عن غيرها وعادة فإن العلامات التجارية يتم تسجيلها في الجهات المختصة كمسجل الشركات وعلى مراجع الحسابات الاطلاع على شهادة تسجيل العلاقة التجارية ومستندات تجديدها إذا كانت تجدد دورياً.

ثالثاً: حق الاختراع Patent Rights :

حق الاختراع من الحقوق التي يمكن الحصول عليها عن طريق الشراء من صاحبها ، وعلى مراجع الحسابات عند مراجعة هذا الأصل الاطلاع على شهادة تسجيلة أو عقد شرائة وأن يتأكد من ملكية المنشأة له.

رابعاً: حق التأليف Copy Right:

على مراجع الحسابات عند تحقيقه لهذا الأصل أن يطلع على العقد المبرم بين المنشأة والمؤلف وعلى أن يتأكد من صحة إهلاك هذا الحق وثبات سياسته من سنة لأخرى .

3.3 تحقيق الأصول المتداولة :

تمثل الأصول الموجودات التي تمتلكها المنشأة فى شكل نقدى أو قابل للتحويل إلى النقدية خلال الفترة التي تغطيها قائمة المركز المالي وفي مايلى إجراءات مراجعة الحسابات لأهم بنود الأصول المتداولة :

أ. المخزونات آخر المدة .

إن أهم أهداف تحقيق مخزونات آخر المدة تتمثل فى الآتي :

أ- التحقق من الوجود الفعلى للمخزونات آخر المدة .

ب-التحقق من ملكية المنشأة للمخزونات آخر المدة .

ج- التحقق من صحة تقويم مخزونات آخر المدة .

د-التحقق من الدقة الحسابية لبيانات الجرد .

إن الأساليب المستخدمة فى جمع أدلة وقرائن التحقق من المخزونات تتمثل فى الآتي :

أولاً: أسلوب الجرد العملي :

ويهدف إلى التحقق من الوجود الفعلى للمخزون ، وفي هذا الخصوص ينبغي على المراجع الآتي:

أ-الاطلاع على كشوفات الجرد المعتمدة من الإدارة .

ب-القيام بعمليات جرد اختبارية ومقارنتها مع قوائم الجرد .

ج- التأكد من عدم ادراج بنود وهمية تضخيماً للمخزونات أو عدم إظهار أصول ثابتة ضمن قوائم الجرد .

د- التأكد من إدراج كل المخزونات في قوائم الجرد .

ثانياً: أسلوب المراجعة المستندية :

ويهدف إلى التحقق من الملكية وصحة تقويم المخزونات وذلك بالآتي :

أ- المراجعة الاختبارية لبعض مستندات الشراء والبيع ومقارنتها بالقيود والتسجيل في الدفاتر.

ب- التأكد من أن المنشأة تستخدم سياسة تسعير ثابتة .

ت- الحصول على شهادة الجرد من الإدارة .

ج-الحصول على مصادقات من الوكلاء بالبضائع الموجودة بحوزتهم .

ثالثاً: أسلوب الدقة الحسابية لبيانات المخزونات :

ويهدف إلى التأكد من صحة العمليات الحسابية المرتبطة ببيانات المخزونات ومن صحة تبويت هذه المخزونات وذلك بالآتي :

أ- الفحص الاختباري للدقة الحسابية لبعض المخزونات .

ب- اختبار صحة تبويب المخزونات .

ج-مطابقة الرصيد الإجمالى للمخزونات مع أرقامه الواردة فى المركز المالى .

ب. المدينون :

إن مراجعة حسابات المدينين تهدف إلى التحقق من قانونية المبالغ المثبته فى هذه الحسابات ومن سلامة وكفاية المخصصات المكونة مقابلةً للديون المعدومة وبالتالى سلامة وصحة أرصدة هذه الحسابات والمثبتة فى قائمة المركز المالى ، وعلى مراجع الحسابات القيام الآتي:

1- الاطلاع على الكشوفات التفصيلية والمعتمدة من الإدارة

2- المطابقة الاختبارية لبعض أرصدة المدينين مع ماورد فى هذه الكشوفات

3- التأكد من سلامة إجراءات الديون المعدومة وأنها استبعدت من حسابات المدينين .

4- التأكد من كفاية مخصص الديون المعدومة .

5- المراجعة المستندية الاختيارية لبعض حسابات المدينين وذلك بالاطلاع على صور فواتير البيع الآجل وأشعارات الخصم المسموح به .

6- التأكد من الصحة الحسابية لرصيد حساب المدينين الظاهر بقائمة المركز المالي.

ج. الاستثمارات:

تقوم بعض المنشآت باستثمار فائض أموالها في الأوراق المالية من أسهم وسندات، وتهدف مراجعة الحسابات إلى التحقق من وجود الاستثمارات ومن ملكية المنشأة لها ومن صحة تقويمها ومن صحة إثبات وتبويب إيرادات هذه الاستثمارات ، وتحقيقاً لهذه الأهداف على مراجع الحسابات الآتي :

1- الاطلاع على الكشوفات التفصيلية المعتمدة من الإدارة للأسهم والسندات.

2- المقارنة بين هذه الكشوفات والبيانات المثبتة والخاصة بالاستثمارات .

3- القيام بالجرد العملي للأسهم والسندات .

4- التأكد من صحة وسلامة تقويم الاستثمارات وفقاً لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل .

5- مراجعة جميع إيرادات الاستثمارات المستحقة والتأكد من صحة تبويبها.

د. النقدية:

إن النقدية سواء بالبنوك أو فى الخزائن تعتبر من أهم عناصر المركز المالي التي تحتاج إلى عناية واهتمام تام من مراجع الحسابات ، وقد سبق أن تناولنا ذلك في مراجعة وتحقيق العلميات النقدية .

هـ. الأرصدة المدينة الأخرى:

وتشمل المصروفات المدفوعة مقدماً والمصروفات الايرادية المؤجلة والإيرادات المستحقة وهى البنود التي تنشأ نتيجة تطبيق مبدأ الاستحقاق وعلى مراجع الحسابات الآتي :

أ. التحقق من قانونية وصحة الأرصدة المدينة الأخرى .

ب. التحقق من سلامة توزيع هذه الأرصدة على الفترات المحاسبية حتى لاتتخذ للتلاعب في رقم الأرباح.

أسئلة التقويم الذاتي

1- حدد واشرح تفصيلاً برنامج مراجعة الأصول الثابتة.

2- عرف الأصول المعنوية ماتحتويه فى الآتى:

أ- شهرة المحل.

ب- العلامة التجارية.

ج- حق الاختراع.

د- حق التأليف.

وكيف تتم المراجعة لهذه الأصول؟

3- حدد إجراءات مراجعة الأصول المتداولة تفصيلاً.

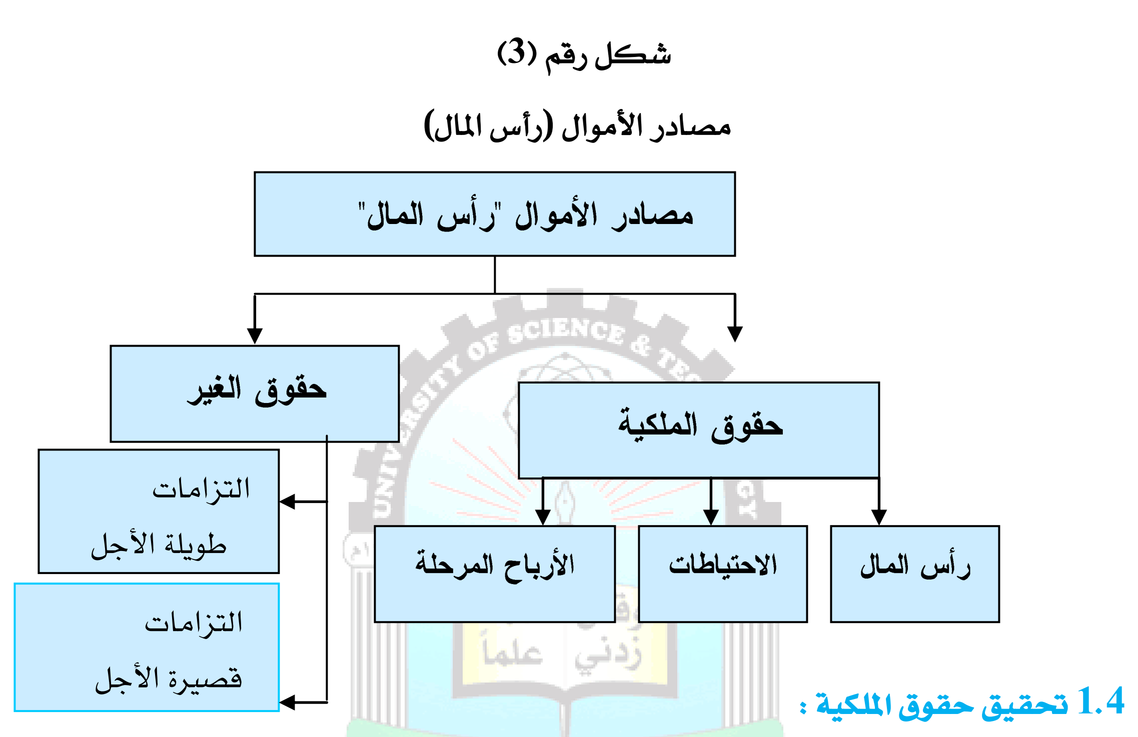
?

4. تحقيق مصادر الأموال:

إن مصادر الأموال في أي مشروع تتكون من حقوق الملكية وحقوق الغير أو مايعرف بالخصوم أو الالتزامات، وتتكون حقوق الملكية من رأس المال والاحتياطات والأرباح المرحلة أما الالتزامات فتتكون من التزامات طويلة الأجل والتزامات قصيرة الأجل.

شكل رقم (3)

مصادر الأموال (رأس المال)



1.4 تحقيق حقوق الملكية :

تهدف مراجعة وتحقيق عناصر حقوق الملكية إلى الآتي :

أ- التحقق من قانونية وصحة كل العمليات التي تؤثر على هذه العناصر .

ب- التحقق من صحة إثبات هذه العناصر بقائمة المركز المالي ، ويتم تحقيق عناصر حقوق الملكية كالآتي :

1- رأس المال :

والذي يختلف وضعه تبعاً للشكل القانوني للمنشأة ، وبالتالي تختلف إجراءات تحقيقه كالآتي:

أ- فى المشروعات الفردية :

متابعة رصيد رأس المال في بداية الفترة بالاطلاع على قائمة المركز المالي في الفترة السابقة والتأكد من أي إضافات أو تخفيضات لرأس المال خلال الفترة محل الفحص .

ب- فحص حساب الأرباح والخسائر بقصد التحقق من نتائج الأعمال التي قد تؤدي إلى زيادة أو نقص رأس المال.

2- شركات الأشخاص :

فى شركات الأشخاص يتكون رأس المال من حصص يقدمها الشركاء والتي قد تكون نقدية أو عينية وليس من الضروري أن تكون هذه الحصص متساوية ويتم التحقق كالآتي :

أ- الاطلاع على عقد الشركة والتأكد من أن كل شريك قد سدد حصته فإذا كانت نقدية يجب الاطلاع على إيصال السداد ، أما إذا كانت عينية فيجب التأكد من سلامة تقويمها.

ب- التحقق من صحة توزيع الأرباح طبقاً لنصوص العقد .

3. شركات الأموال:

والتى تتمثل فى شركات المساهمة أو الشركات المحدودة والتى يتم التحقق فيها كالآتي :

أ- الاطلاع على العقد والنظام الأساسي للشركة وعلى محاضر قرارات الجمعية العمومية وذلك لمعرفة رأس المال وعدد الاسهم والتغيرات التى طرأت على رأس المال من زيادة أو نقص.

ب- فحص سجل المساهمين من حيث عدد وقيم الأسهم وما يرتبط بها من فوائد وايرادات وغيرها.

ج- التأكد من أن تدوال الأسهم قد تم وفقاً لأحكام القوانين السائدة ويلاحظ هنا أن وجود رأس المال لايقصد به الوجود المادي له كنقدية وإنما التأكد من أن كل من الأصول والخصوم قد ظهرت بقيمتها الحقيقية وهو مايؤثر فى وجود وصحة رأس المال .

ب. الاحتياطيات :

الاحتياطي هو مبلغ يخصص من الأرباح الصافية مقابل لأغراض معينة أو لتحقيق أهداف خاصة فالاحتياطي هو استعمال للربح وليس تكليف عليه وعلى مراجع الحسابات التأكد من صحة وسلامة تكوين مثل هذا الاحتياطي وأنه استخدم في الأغراض التي حجز من أجلها .

ج. الأرباح المرحلة:

الأرباح المرحلة هى أرباح سنوات سابقة لم تقم المنشأة بتوزيعها على أصحاب المشروع وعلى مراجع الحسابات أن يتحقق من صحة رصيدها بمقارنتة مع أرصدة الأرباح المرحلة في السنوات السابقة والأرباح المحتجزة في السنوات اللاحقة.

2.4 تحقيق حقوق الغير:

تتكون حقوق الغير من حقوق الغير طويلة الأجل أو مايعرف بالالتزامات الثابتة كالسندات والقروض طويلة الأجل وحقوق الغير قصيرة الأجل كالدائنين وأوراق الدفع والأرصدة الدائنة الأخرى .

إن أهم الأهداف التى يجب أن يحققها مراجع الحسابات عند مراجعته لحقوق الغير الآتي :

أ- التحقق من أن جميع الالتزامات قد اثبتت فى الدفاتر بقيمتها الحقيقية دون زيادة أو نقص .

ب- التأكد من أن المنشأة قد كونت المخصصات الكفاية لمقابلة الالتزامات المستحقة مستقبلاً .

ج- التأكد من أن جميع المسئوليات العريضة قد أخذت فى الحسبان وتمت الإشارة إليها في قائمة المركز المالى والمسئوليات العريضة تتمثل فى الآتي :

1- الإتزامات المحتملة المسببة للخسارة كأوراق القبض المخصومة من البنك ولم تستحق بعد ، أو أوراق القبض المحولة أو المظهرة لأمر الغير ولم تستحق بعد ، وضمان الديون التي لم تسدد بعد .

2- الالتزامات المسببة حتماً لخسارة غير معلومة المقدار كقضايا التعويض أمام المحاكم.
الإلتزامات المحتملة التي تقابلها أصول جديدة كالعقود تحت التنفيذ لصالح المنشأة .

أسئلة التقويم الذاتى

1- مما تتكون مصادر الأموال فى اى مشروع أو منظمة.

2- حدد كيفية مراجعة حساب رأس المال العامل بالنسبة للآتى:

- المشروعات الفردية .
- شركات الأشخاص.
- شركات المساهمة.

3- اذكر أهم الأهداف التى يجب أن يحققها مراجع حسابات حقوق الغير .

5. الحسابات النظامية:

الحسابات النظامية هى حسابات جرت العادة أن تُظهر بجانب قائمة المركز المالي، وقد تظهر هذه الحسابات تنفيذاً لأحكام القانون أو للنظام الاساسى للمنشأة أو لإظهار علاقة المنشأة بالغير مما قد يكون له أثر على مركزها المالي.

إن بنود الحسابات النظامية تتمثل في الآتي :

1.5 أصول فى حيازة المنشأة ولاتملكها:

ومن ذلك أسهم تأمين عضوية مجلس الإدارة والتى تنص بعض القوانين على وجوب حيازتها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة على أن تودع فى البنك كضمان للإدارة وعلى مراجع الحسابات الحصول على مصادقة من البنك بذلك .

2.5 خطابات الضمان:

يقصد بها الخطابات الصادرة من مؤسسات التمويل المالى ضماناً لتنفيذ المنشأة لبعض تعاقداتها مع الغير ، وعلى مراجع الحسابات الحصول على مصادقة بذلك.

3.5 الأعمال المتعاقد عليها:

قد تتعاقد المنشأة على القيام بتنفيذ بعض الأعمال التي يستغرق إنجازها وقتاً طويلاً وعلى مراجع الحسابات الاطلاع على عقود هذه الاعمال وكافة مايرتبط بها من شروط .

4.5 البضائع أو الآلات المتعاقد عليها:

قد تتعاقد المنشأة مع الغير لشراء بضائع أوالآت ومعدات ولكنها لم تسدد من قيمة ذلك شئ وعلى مراجع الحسابات أن يطلع على عقود مثل هذه العمليات مع التأكد من جدية العملية وإمكانية تنفيذها .



تدريب (2)

هنالك حسابات تظهر فى قائمة المركز المالى وتظهر علاقة المنشأة بالغير .اذكر أمثلة لذلك.

أسئلة التقويم الذاتي:

?

1- ماهى الحسابات الختامية ؟
2- كيف تعد حسابات التشغيل ؟
3- بين ما يحتويه حساب المتاجرة .
4- على ماذا يحتوي حساب الأرباح والخسائر ؟
5- كيف تتحقق وتراجع عناصر الأصول الثابتة ؟
6- كيف تتحقق مصادر الأموال ؟
7- عرّف الحسابات النظامية.

6. الخلاصة:

فى الوحدات السابقه حاولنا إفهامك بكل ماهو مطلوب ولازم في= الرقابة الداخلية والتحقق بمراجعة العمليات. وفي هذه الوحدة تم إطلاعك على الحسابات الختامية ونتائج الأعمال والتي احتوت محتويات حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر. والتحقق من عناصر المركز المالي بالإضافة إلى التحقق من الأصول الثابتة والمعنوية التي تمثلها شهرة المحل والعلامة التجارية وحق الاختراع وحق التأليف ثم تحقيق الأصول المتداولة مثل المخزون، المدينون، والاستثمارات، والنقدية ثم تحقيق مصادر الأموال مثل حقوق ورأس المال، وحقوق الغير، والاحتياطيات والأرباح المرحلة والأهداف التي يجب أن يحققها مراجع الحسابات ثم تناولنا الحسابات النظامية ببنودها المختلفة . نأمل أن تكون قد استفدت من كل ما سبق وأعتقد الآن أنه بإمكانك مراجعة وإعداد الحسابات الختامية لأي منشأة وإذا لقيت أي صعوبة لابد من رجوعك إلى الوحدة مرة أخرى .

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية الآتية:

بعد أن فرغنا من إفهامك بكيفية التحقق ومراجعة القوائم المالية ، كان لزاما أن نشرح لك ونؤهلك لإعداد تقرير مراجع الحسابات ، وهو ما سيتم تناوله لما له من أهمية بالغة ورأي قاطع وحاسم في عدة تأخذ به وتعتقد بصحته، لذلك لابد أن تتبع ما سنقوله باهتمام بالغ وذهن متفتح .

8.إجابة التدريبات:

تدريب (1)

يتحقق مراجع الحسابات من صحة المواد المباشرة أول المدة عن طريق مطابقتها مع قوائم الجرد فى نهاية المدة السابقة .

تدريب (2)

مثل خطابات الضمان. أصول فى حيازة المنشأة ولا تمتلكها والأعمال المتعاقد عليها .



9.مسرد المصطلحات :

شهرة المحل: Good Will

هي مقدرة المنشأة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المنشات المماثلة نتيجة لسمعتها الطيبة أو الموقع الحسن أو كفاءة إدارتها.

العلامة التجارية : Trade Mark

وهي الرمز او النقش او العلامة التي تتخذها إحدى المنشأت تمييزا لمنتجاتها عن غيرها.

خطابات الضمان: Letter of Guarantee

هى الخطابات الصادرة من مؤسسات التمويل المالى ضمانا لتنفيذ المنشأة لبعض تعاقداتها مع الغير.

الحسابات النظامية: Contra Accounts

هى الحسابات التي تظهر عادة بجانب المركز المالي تنفيذا لأحكام القانون أو النظام الأساسي للمنشأة أو لإظهار علاقة المنشأة بالغير.

الحسابات الختامية والقوائم المالية Closing Accounts and the : Statements

تشمل هذه الحسابات التشغيل وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية. وعادة تعد هذه القوائم في نهاية العام، أو في موعد محدد بعينه (12/31، 6/30) وهي تبين الموقف المالي للمنشأة في التأريخ المحدد.

10. المراجع

1-جمعة، أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات،** ط1، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م، ص 227 – ص 249- ص 258.

2-عبد المنعم محمود عبد المنعم و أبو طبل، عيسى محمد، **المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول،** القاهرة: دار النهضة، 1982م، ص 267 - ص 422 .


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

5

الوحدة الخامسة

المراجعة الميدانية


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحـــدة

1- مقدمة

1 - 1 تمهيد:

عزيزي الدارس، مرحباً بك إلى الوحدة الخامسة من هذا المقرر، والتي تحتوي على مجموعة من حالات المراجعة الميدانية نوضح من خلالها كيفية فحص ومراجعة نتائج الأعمال وعناصر قائمة المركز المالي، بقصد شرح الارتباط القائم بين الجانب الفكري لمراجعة هذه العناصر بالمجال التطبيقي الواجب على المراجع اتباعه في هذا الشأن، من خلال عمليات المراجعة الداخلية والفحص الميداني.

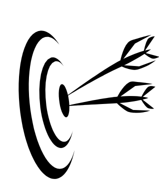
أرجو أن تكون وحدة ممتعة ومفيدة لك، وأن تكون خير معين لك في حياتك العلمية والعملية.

وتتخلل هذه الوحدة العديد من أسئلة التقويم الذاتي والتدريبات والأنشطة لتعينك على الفهم والاستيعاب.

مرحباً بك مرة ثانية في هذه الوحدة مع خالص تمنياتنا لك بالتوفيق والنجاح.

1 – 2 أهداف الوحدة





عزيزي الدارس،،،

بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:

1. **تكتب** تقريراً عن أي حالة من حالات المراجعة الميدانية التي وردت في هذه الوحدة.
2. **تقدم** رأيك العلمي والعملي بصفتك مراقباً للحسابات في المشاكل التي وردت في هذه الوحدة .

2. أسس المراجعة المستندية:

عزيزي الدارس قبل أن نستعرض حالات المراجعة الميدانية، نود تذكيرك ببعض النقاط:

1- أوضحنا في كتاب (المراجعة1) أن المراجعة المستندية هي المحور الرئيسي لعملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات، والتي تهدف إلى جمع أدلة الإثبات وقرائنه التي تؤيد صحة العمليات المثبتة في السجلات والدفاتر.

2- كذلك أوضحنا أن المراجعة المستندية لا تقف عند حد التأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية مثبتة في السجلات والدفاتر بل تمتد إلى التأكد من صحة المستند، وقانونيته، وقانونية العمليات التي تؤيدها المستندات، هذا وتجدر الإشارة هنا إلى أن نطاق المراجعة المستندية يمتد ليشمل :

- المراجعة المستندية للمقبوضات النقدية.
- المراجعة المستندية للمدفوعات النقدية.
- المراجعة المستندية للعمليات الآجلة من مشتريات ومبيعات.
- المراجعة المستندية لمردودات المشتريات والمبيعات الآجلة.

3- **ومن أهم الأسس التي تقوم عليها المراجعة المستندية:**

- يجب أن يكون المستند مستوفياً لكافة الشروط الشكلية والموضوعية القانونية.
- يجب أن يكون المستند موجهاً باسم المنشأة.
- أن يقع تاريخ المستند خلال المدة محل الفحص والمراجعة.
- أن يكون المستند هو أصل المستند وليس صورة منه، وأن يكون متعلقاً بعملية تدخل ضمن نطاق أعمال المنشأة ونشاطها.
- أن يكون المستند مؤشراً عليه بواسطة مراقب الحسابات بعد فحصه بما يفيد تقديمه للمراجعة، حتى لا يستخدم المستند أكثر من مرة في إثبات عملية تدخل في نطاق نشاط المنشأة.

4- كما تناولنا في الجزء الأول من كتاب مدخل في مراجعة الحسابات كيفية تحقيق العمليات النقدية والعمليات التجارية الآجلة من مشتريات ومبيعات ومردودات ومراجعتها، و تناولنا أيضاً بالدراسة كيفية معالجة العمليات الأخرى التي تثبت في دفتر اليومية العامة، ومن ذلك قيود منح الدفاتر، وقيود تصحيح الأخطاء، والقيود الخاصة ببيع الأصول الثابتة وشرائها ومعالجة الاستثمارات وإيراداتها وقيود التسويات الجر دية وقيود الاتصال وغيرها.

5- وقد قمنا في هذا الجزء بدراسة كيفية تحقيق القوائم المالية ومراجعتها، حيث تناولنا كيفية تحقيق نتائج الأعمال ومراجعتها وتحقيق الأصول بأنواعها المختلفة ومراجعتها (أصول ملموسة وغير ملموسة).

6- كذلك تناولنا دراسة كيفية تحقيق حقوق الملكية وكيفية تحقيق حقوق الغير والحسابات النظامية.

وفي هذا الجزء سوف نتناول بالدراسة مجموعة من حالات المراجعة الميدانية التي ترتبط بفحص نتائج الأعمال وعناصر قائمة المركز المالي ومراجعتها بقصد ربط الجانب النظري بالمجال التطبيقي ما يجب على مراقب الحسابات إجراؤه في كل حالة من هذه الحالات ومن خلال فحصه الميداني.

3. حالات المراجعة الميدانية:

1.3 الحالة الأولى:

تختلف قيمة قسط الإهلاك باختلاف طريقة احتساب إهلاك القسط – اشرح كيف يتم ذلك بالنسبة للأصول الآتية:

المباني – السيارات – حقوق الاختراع – قوالب في شركة صناعية – أفلام السينما لإحدى الشركات السينمائية – المباني المحتكرة – الطائرات – آبار البترول – مهمات الفنادق – المواشي – آلات المصانع – السفن.

الحل:

الموضوع محل الإهلاك	طرق احتساب قسط الإهلاك
المباني	القسط الثابت
السيارات	القسط المتناقص
حقوق الاختراع	القسط الثابت
قوالب الإنتاج	إعادة التقدير
أفلام السينما	القسط المتناقص
المباني المحتكرة	الدفعات السنوية
السفن	بوليصة التأمين

الموضوع محل الإهلاك	طرق احتساب قسط الإهلاك
الطائرات	بوليصة التأمين
آبار البترول	معدل النفاد
مهمات الفنادق	إعادة التقدير
المواشي	إعادة التقدير
آلات المصانع	معدل إهلاك الساعة

2.3 الحالة الثانية:

بلغت أرباح إحدى الشركات في آخر ديسمبر 2003م 100,000 ريال بعد خصم الإهلاكات الآتية:

- إهلاك مباني بواقع 5٪ 4,000 ريال وكان العمر الافتراضي 50 سنة.
- إهلاك آلات بواقع 15٪ 6,000 ريال وكان العمر الافتراضي للآلات 5 سنوات.
- إهلاك شهرة المحل 1,000 ريال بنسبة 100٪.
- إهلاك خلو الرجل 8,000 ريال بنسبة 100٪ .
- إهلاك سيارات تستهلك دفترياً 20٪ 3,000 ريال.

اعترض مدير الشركة على خصم تلك المبالغ، اكتبْ تقريراً توضح فيه مدى أحقية المدير في الاعتراض بوصفك مراقباً للحسابات في هذه الشركة .

الحل:

1- سوف نورد النقاط الآتية في تقريرنا فيما يتعلق بتبرير اعتراض مدير الشركة: فيما يتعلق بإهلاك المباني بواقع 5٪ وبعد فحص التقارير الفنية التي تحدد العمر الافتراضي، تبين أن هذا العمر مقداره 50 سنه، ولهذا كان يجب أن تستهلك المباني بواقع 2٪ ومن ثم يكون للمدير الحق في الاعتراض، ولذلك لابد من تعديل معدل الإهلاك، وبما أنها على طريقة القسط الثابت إذن معدل الإهلاك 2٪.

2- من حق المدير أن يعترض على إهلاك الآلات بعد أن تبين لنا أن العمر الافتراضي للآلات 5 سنوات، ولم تتمكن المنشأة في نهاية هذا العمر من الحصول على أي قيمة للآلات كخردة لهذا كان ينبغي أن تستهلك الآلات بمعدل 20٪.

3- شهرة المحل تستهلك إذا كانت مشتراة وقد جرى العرف المحاسبي على إهلاك الشهرة بأسرع فرصة ممكنة، وقد استقر العرف المحاسبي على إهلاك الشهرة عن فترة تتراوح بين (3 – 5 سنة)، وبدراسة شهرة المحل تبين لنا أنها شهرة مشتراة، كان ينبغي أن تستهلك على فترة تتراوح بين (3 - 5 سنة) وبما أن الشهرة استهلكت بواقع 100٪ أي على سنة واحدة فيكون اعتراض المدير في هذا الجانب في محله.

4- إهلاك خلو الرجل للمدير الحق في الاعتراض عليه نظراً لأن خلو الرجل من النفقات الرأسمالية، التي ينبغي أن تضاف في هذه الحالة على حساب الأصل محل الإهلاك، بمعنى أن خلو الرجل لابد أن يحمل إلى حساب المباني كما يجب أن تستهلك خلال العمر الإنتاجي للمبنى.

5- إهلاك السيارات المستهلكة دفترياً، ليس للمدير الحق في الاعتراض عليه بعد أن تبين لنا أن السيارات قد أعيد تقديرها بقيمة عادلة كما أعيد تقدير عمرها المتبقي بعد إهلاكها دفترياً بواقع 5 سنوات.

3.3 الحالة الثالثة :

عرضت عليك المشاكل الآتية بصفتك مراقباً للحسابات، والمطلوب منك بيان رأيك العلمي والعملي بالتفصيل في معالجة كل منها:

1- شركة مقاولات درجت على إهلاك آلياتها بطريقة إعادة التقدير إلى أن أصبحت القيمة الدفترية أقل من قيمتها كخردة، ولكن هذه الآلات لازالت صالحة للاستعمال لعدة سنوات قادمة وترى الشركة عدم تحميل الإنتاج بعد ذلك بالإهلاك.

2- إحدى شركات البترول بدأت العمل منذ عدة سنوات في محاولة الكشف عن آبار بترول جديدة، وأخذت تصرف تباعاً مبالغ حتى وصلت هذه المبالغ إلى 2 مليون جنيه، حتى تأكدت من وجود خامات بترولية صالحة للاستعمال، وترى الإدارة تحميل حساب الأرباح والخسائر بهذه المبالغ بالكامل.

اشترت هيئة السكة الحديد مائة قاطرة جديدة مكيفة الهواء، وقد استغرق تركيب هذه القاطرات حتى أصبحت جاهزة للاستعمال ثلاث سنوات، ويرى المدير المالي للهيئة إهلاك هذه القطارات منذ تاريخ الاستعمال الفعلى لها.

الحل :

أ- فيما يتعلق بإهلاك الآلات المستهلكة دفترياً فقد جرى العرف المحاسبي في هذه الحالة على أنه إذا كان الأصل المستهلك دفترياً ما زال صالحاً للاستعمال لعدة سنوات أخرى فإنه يجب إعادة تقدير قيمة هذه الآلات بقيمة عادلة ويفترض لها عمر إنتاجي آخر لا يمكن بعده استعمال هذه الآلات، أو إعادة تقديرها.

ب- كما يرى البعض الآخر أن هذه الأصول يجب أن تظهر في قائمة المركز المالي بقيمة رمزية قدرها جنيه واحدة، ولا يجري عليها أي إهلاك.

ج- ويرى البعض الآخر تخفيض مجموع مخصص إهلاك الآلات لتظهر قيمة للأصل يجري عليها الإهلاك.

د- فيما يتعلق بإهلاك آبار البترول ولأنها حقوق قابلة للنفاد بعد عدد من السنوات، فقد جرى العرف المحاسبي على إهلاك المبالغ التي تم إنفاقها بطريقة معدل النفاد؛ أي تحميل كل سنة بجزء من هذه المبالغ بقدر ما استفاده منها، وتبعاً لذلك تعترض الإدارة في تحميل هذا الإهلاك بكامله لحساب الأرباح والخسائر الذي يخص سنة بعينها، خروجاً على مبدأ التخصيص، أي العرف المتبع في إهلاك مثل هذه المبالغ، إذاً رأي المدير صواب لأنه قد جرى العرف المحاسبي على أن استهلاك مثل هذه الأصول يبدأ من تاريخ بدء التشغيل.

نشاط (1)

اكتب تقريرك الخاص عن الحالة الثانية واعرضه على مشرفك الأكاديمي.



4.3 الحالة الرابعة:

بلغت أرباح إحدى الشركات المساهمة في 2003/12/31م 150,000 ريال بعد خصم المبالغ الآتية :

1- 15,000 ريال لمقابل الضرائب المتنازع عليها بين الشركة ومصلحة الضرائب.
2- 25,000 ريال لمقابل التوسعات الجديدة التي تنوي الشركة إجراءها مستقبلاً.
3- 20,000 ريال لمقابل انخفاض أسعار الأسهم في بورصة الأوراق المالية.
4- 10,000 ريال لمقابل إهلاك شهرة المحل التي كونتها الشركة .
5- 15,000 ريال لمقابل ديون مشكوك فيها.
6- 35,000 ريال لمقابل مصاريف التأسيس.
7- 12,000 ريال لمقابل الحملة الإعلانية التي قامت بها الشركة طوال العام.

وقد اعترض مدير الشركة على خصم هذه المبالغ.

المطلوب:

كتابة تقرير توضح فيه أحقية المدير في هذا الاعتراض.

الحل :

- فيما يختص بمخصص الضرائب فليس للمدير حق الاعتراض على ذلك لأنه إذا كانت المنشأة مدينة لمصلحة الضرائب بمبالغ مستحقة وتم ربطها نهائياً، ولكنها لم تحدد على وجه دقيق، كأن تكون محل نزاع أو خلاف فإن واجب المنشأة تكوين مخصص لمواجهة التزام الضريبة.
- 25,000 ريالاً لمقابل التوسعات الجديدة فيما يختص بهذا المبلغ، فله حق الاعتراض لأن هذا المبلغ لا يمكن خصمه من الربح، بل يخصم بعد الوصول إلى صافي الربح فإذا تم خصمه قبل صافي الربح فهذا يعد عبئاً على الربح ولكنه في الحقيقة توزيع للربح.
- 20,000 ريالاً فيما يختص بمقابلة الانخفاض في أسعار الأسهم فيجب على المدير أن لا يعترض لأنه تعد من الأعباء واجبة الخصم من الأرباح .
- 10,000 ريالاً شهرة المحل المكونة يجب على المدير أن يعترض، لأن شهرة المحل تستهلك إذا كانت مشتراة، أما إذا كانت مكونة من قبل الشركاء القدامى فلا يجوز استهلاكها؛ لأن الظروف التي أوجدتها هي ظروف غير عادية على خصم هذا المخصص.

- 15,000 ريالاً مخصص ديون مشكوك فيها لأنه تعد من الأعباء واجبة الخصم قبل الوصول إلى صافي الربح، لذلك ليس من حق المدير الاعتراض .
- 35,000 ريالاً مصاريف التأسيس له حق الاعتراض في خصم مصاريف التأسيس جملة، لأن العرف المحاسبي جرى على استهلاكها في مدة ما بين (3 – 5) سنوات.
- 12,000 ريالاً لمقابل الحملة الإعلانية لا يعترض على هذا المبلغ لأنها تعد نفقات إيرادية مؤجلة تستهلك على عدد معين من السنوات، يتراوح ما بين (3– 5) سنوات والمصروفات التي تعد نفقات إيرادية مؤجلة هي التي تصرفها المنشأة في بداية حياتها.

5.3 الحالة الخامسة:

قررت إحدى الشركات إجراء تحسينات على المباني المملوكة لها، وذلك عن طريق تركيب مصعد كهربائي بدلاً من أحد السلالم القديمة، وقد بلغ ثمن شراء المصعد 80,000 ريال، وقد اتفقت الشركة مع البائع على أن يقوم بتركيبه مقابل مبلغ 8,000 ريال، كما بلغت مصروفات إزالة السلم القديم 3,000 ريال وتم بيع الأنقاض بمبلغ 600 ريال.

فإذا علمت أن التكلفة الدفترية للمبنى تبلغ 400,000 ريال وقد تم شراؤه منذ 10 سنوات، ويستهلك بمعدل 5٪ سنوياً، وأن مساحة المبنى 1,000 متر مربع يشغل السلم منها 20 متراً .

وعند فحصك ومراجعتك ميزانية الشركة الموضحة أعلاه ظهرت العناصر الآتية بجانب الأصول في الميزانية :

488,000 ريال	المباني
200,000 ريال	مخصص استهلاك المباني

أما باقي النفقات فقد رحلت كلها إلى حساب الأرباح والخسائر فهل توافق على هذه المعالجة؟

الحل:

حـ/ المباني

400,000	رصيد	8,000	تكلفة دفترية للجزء المستبعد (السلالم القديمة)
88,000	إلى حـ/ النقدية الجزء الجديد المعتمد		$400,000 \times \frac{20}{1000}$
		480,000	رصيد مدين
488,000		488000	

حـ/ مخصص الاستهلاك

4,000	نصب الجزء المستبعد $400,000 \times \frac{20}{1000} \times \frac{5}{100} \times 10$	200,000 □	رصيد استهلاك 10 سنوات $(10 \times \frac{5}{100} \times 400,000)$
196,000	رصيد دائن		
200000		200,000	

حـ/ أ.ح عملية التحسين

8,000	تكلفة دفترية للسلالم القديمة	4,000	من حـ/ مخصص الاستهلاك
3,000	إلى حـ/ النقدية مصروفات	600	من حـ/ النقدية ثمن الأنقاض
		6,400	من حـ/ أ.خ (قيمة خسارة التحسين)
11,000		11,000	

وعلى ذلك ما يجب أن يظهر في ميزانية الشركة :

480,000 مباني

196,000 مخصص الاستهلاك

ويرحل إلى حساب الأرباح والخسائر 6,400 قيمة خسارة التحسين.

تدريب (1)



وضح الهدف من المراجعة المستندية التي يقوم بها مراجع الحسابات.

6.3 الحالة السادسة

قررت إدارة إحدى الشركات المساهمة (قطاع خاص) إنشاء قسم جديد للنسيج، فاشترت له آلات جديدة بمبلغ 100,000 ريال .

كما نقلت إليه نصف الآلات التي في أحد أقسام النسيج القديمة، أما النصف الآخر فلم يعد صالحاً للعمل، فقامت ببيعه نفاية بمبلغ 9,800، علماً بأن مصروفات الرفع والإزالة بلغت 1,200 ريال، ثم قامت الشركة بشراء آلات جديدة لقسم النسيج بمبلغ 78,000 ريال فإذا علمت ما يلي:

- القيمة الدفترية للآلات القديمة	32,000 ريال
- مصروفات نقل الآلات الجديدة للقسم الجديد	160 ريال
- مصروفات نقل الآلات القديمة للقسم القديم	600 ريال
- مصروفات تركيب الآلات الجديدة في القسم القديم	1,400 ريال
- مصروفات تركيب الآلات الجديدة في القسم الجديد	1,000 ريال
- مصروفات تركيب الآلات القديمة في القسم الجديد	1,400 ريال

المطلوب:

إعداد حساب الآلات للقسمين مع بيان أسباب المعالجة الدفترية المقترحة لكل بند من البنود السابقة.

الحل:

حـ/ الآلات في القسم القديم

32,000	رصيد	16,000	حـ/ الآلات في القسم الجديد
78,000	إلى حـ/ البنك		من مذكورين
600	إلى حـ/ البنك (م نقل)		9,800 البنك
1,400	إلى حـ/ البنك (م . تركيب)	16,000	6,200 خسائر رأسمالية
		80,000	رصيد
112,000		112,000	

حـ/ الآلات في القسم الجديد

100,000	إلى حـ/ البنك		
	(ثمن شراء الآلات الجديدة)		
16,000	إلى حـ/ الآلات في القسم القديم		
1,600	إلى حـ/ البنك (م . نقل)		
1,000	إلى حـ/ البنك (م. تركيب)		
1,400	إلى حـ/ البنك (م. تركيب)		
		120,000	رصيد
120,000		120,000	

7.3 الحالة السابعة

بلغت أرباح إحدى الشركات في آخر ديسمبر 2002م 50,000 ريال بعد خصم الآتي (بالريال) :

1- 10,000 ريال لمقابل ضريبة الدخل من أرباح الأعمال عن السنة .
2- 30,000 ريال لمقابل ديون مشكوك فيها.
3- 80,000 ريال لمقابل زيادة الالتزامات قصيرة الأجل.
4- 15,000 ريال لمقابل توسعات جديدة تنوي الشركة إجراءها في العام القادم.
5- 4,000 ريال لمقابل انخفاض الأوراق المالية التي تملكها الشركة .
6- 6,000 ريال لمقابل الطوارئ التي تواجه الشركة مستقبلاً .
7- 5,000 ريال لمقابل إهلاك شهرة المحل.

ولقد اعترض المدير على خصم تلك المبالغ .

المطلوب :

كتابة تقرير عن مدى أحقية المدير في اعتراضاته.

الحل:

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد/ مدير الشركة- المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أقدم تقريري هذا عن مدى أحقيتكم في خصم تلك المبالغ:

1- ليس لكم الحق في الاعتراض على خصم مبلغ 10,000 ريالاً لمقابل ضريبة أرباح الأعمال عن السنة، لأن هذا المبلغ يمثل مخصص لمقابل الضرائب المستحقة على الشركة، والضرائب تمثل التزام على الشركة يجب دفعها، لهذا تعد هذا المبلغ من المبالغ التي تمثل أعباء تحميلية يجب خصمها قبل الوصول إلى صافي الربح.

2- ليس من حقكم الاعتراض على خصم مبلغ 30,000 ريالاً بعد أن تبين لنا أن هذا المبلغ يمثل مخصصاً لمواجهة النقص في رقم المدينين وذلك بعد فحصنا لمراكز العملاء.

3- هنا من حقكم الاعتراض على مبلغ الـ 80,000 ريالاً لمقابل زيادة الالتزامات قصيرة الأجل، وهي التزامات لا تشكل أعباء واجبة الخصم قبل الوصول إلى صافي الربح.

4- من حقكم الاعتراض على مبلغ الـ 15,000 ريالاً لأنه يمثل احتياطات تم تكوينها لمقابل التزام محتمل الحدوث.

5- ليس من حقكم الاعتراض، حيث إن هذا المبلغ يمثل في حقيقة الأمر مخصصاً لمواجهة الانخفاض الفعلى الذي حدث في أسعار الأوراق المالية وبالتالي يمثل عبئاً يجب خصمه قبل الوصول إلى رقم صافي الإيراد.

6- من حقكم الاعتراض على الـ 6,000 ريالاً لأنه يمثل احتياطياً لمواجهة خسائر والتزامات محتملة، وهذه الالتزامات لا تمثل عبئاً يجب خصمه قبل الوصول إلى صافي الربح.

7- 5,000 ريالاً لمقابل إهلاك الشهرة فإن الأمر يستلزم التفرقة بينهما إذا كانت الشهرة مشتراة أو مكونة، فإذا كانت الشهرة مشتراة فقد جرى العرف المحاسبي على إظهارها في الدفاتر واستهلاكها بأسرع ما يمكن في فترة ما بين3 الي 5 سنوات.

8- أما إذا كان الشهرة مكونة فينبغي أن تظهر في الدفاتر؛ لأن الظروف المحيطة بتكوينها؛ هي ظروف عدم التأكد، وهذا يترتب على أنه لا يجوز إجراء أي استهلاك شهرة طالما أنها مكونة وليست مشتراة.

وتقبلوا فائق شكري وتقديري

المراجع القانوني

8.3 الحالة الثامنة

مطلوب إبداء رأيك الفني بصفتك مراقباً لحسابات إحدى الشركات المساهمة بالنسبة للمشاكل الآتية :

أولاً: باعت الشركة أوراق مالية فحققت ربحاً 25,000 ريالاً ، كما أعادت تقويم ما تمتلكه من عملات أجنبية فأسفرت هذه العملية عن فرق دائن 165,000 ريالاً، وترى الشركة إضافة هذا المبلغ إلى أرباحها القابلة للتوزيع.

ثانياً: بلغ رصيد حـ/ الآلات في 2003/12/31م 400,000 ريالاً وسعرها السوقي 800,000 ريالاً، وترى الشركة حساب الاستهلاك بمعدل 10٪ على المبلغ الأخير، في حين أنها اعتمدت في السنوات السابقة على القيمة التاريخية.

ثالثاُ: بلغت فروق الضرائب المستحقة الواجبة السداد على الشركة 350,000 ريالاً ولكن الإدارة المالية للشركة ترى تكوين مخصص 5٪ من صافي الربح أي 5,000 ريالاً.

رابعاً: أنفقت الشركة 34,000 ريالاً مصاريف صيانة، وبياض، ونظافة عقارها، وقامت بإضافته إلى حساب العقار فما رأيك؟

خامساً: احترقت إحدى سيارات الشركة في آخر 2002م وكان رصيدها بعد خصم

الاستهلاك 8,000 ريالاً، وصرفت لها شركة التأمين التعويض المتفق عليه وقدره 18,000 ريالاً، واشترت الشركة سيارة جديدة لتحل محل السيارة القديمة بمبلغ 35,000 ريالاً، هل تعد الفرق بين التعويض ورصيد السيارة الدفتري ربحاً رأسمالياً؟

سادساً: رأس مال الشركة المصرح 500,000 ريالاً، ورأس المال المصدر والمكتتب فيه 200,000 ريالاً، ورصيد حـ/ احتياطي قانوني 10,000 ريالاً، وقد قامت الشركة بمناسبة زيادة رأس المال بتحصيل 150,000 ريالاً علاوة إصدار أسهم وترى الشركة توزيع هذا المبلغ فما رأيك؟

الآراء حول النقاط السابقة

أولاً: الرأي (ربح بيع الأوراق المالية ربح حقيقي لأنه توجد عملية بيع وهي ربح رأسمالي أما عملية تقويم الأصول فهي تعد أرباحاً صورية وليست حقيقة).

ثانياً: الرأي (**يمكن أجراء استهلاك القيم الاستبدالية وذلك لأنه جرى العرف على أساس استهلاك القيم التاريخية). ولا يجوز إجراء التعديل على الاستهلاك بين سنة وأخرى، وإنما يجوز إجراء الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية، بشرط أن تشير الشركة على هذا الأساس، ولكن يحمل حـ/ الاستهلاك في قيمة القسط على أساس القيمة التاريخية، والفرق بين الاستهلاك على أساس القيمة التاريخية والقيمة الاستبدالية يرحل إلى حـ/ التوزيع .**

ثالثاً: الرأي(**يجب أن يكون مخصصاً بالمبلغ ككل (350,000 ريالاً)، وذلك حتى تكون كافية لمواجهة الأخطار).**

رابعاً: الرأي(إنه من الخطأ تحميل الأصل بهذه المبالغ فلا بد من تحميلها حـ/أ.خ لأنه في الميزانية يجعل الأصل ذا قيمة أكبر من قيمته الحالية) ويصحح كالآتي:

القيد الخطأ	التصحيح	القيد الصحيح
من حـ/ العقار إلى حـ/ الخزينة	من حـ/ الخزينة إلى حـ/العقار	من حـ/مصاريف صيانة العقار إلى حـ/ الخزينة

خامساً: الرأي (لا تعد ربحاً؛ لأن الفرق بين قيمة الأصل الجديد وثمن التعويض أكبر وذلك عن طريق إعادة التقويم).

سادساً: الرأي(رأس المال المصرح به هو مجرد مذكرة في الميزانية، لهذا فإن رأس المال الذي أصدرته وتم الاكتتاب فيه هو المال المدفوع فعلاً 200,000 ريالاً فقط)، ولا يمكن توزيع علاوة الإصدار، لأنها تضاف وتحمل إلى حـ/ الاحتياطي القانوني وبالتالي لا يمكن توزيع الاحتياطي القانوني، ولا حتى علاوة الإصدار.

9.3 الحالة التاسعة

قررت إحدى الشركات المساهمة إنشاء قسم جديد فاشترت له آلات جديدة بمبلغ 10,000 ريالاً كما نقلت نصف الآلات الموجودة في أحد الأقسام القديمة، أما النصف الآخر فلم يعد صالحاً للعمل فقامت ببيعه كخردة بمبلغ 1,800 ريالاً، وقد بلغت مصاريف الرفع والإزالة 1,200 ريالاً، ثم قامت بشراء آلات جديدة لقسم الآلات القديمة بمبلغ 78,000 ريالاً فإذا علمت أن :

القيمة الدفترية للآلات القديمة	320,000 ريالاً
مصاريف نقل الآلات القديمة للقسم الجديد	1,600 ريالاً
مصاريف نقل الآلات الجديدة للقسم القديم	600 ريالاً
مصاريف تركيب الآلات الجديدة في القسم القديم	1400 ريالاً
مصاريف تركيب الآلات القديمة في القسم الجديد	1,400 ريالاً
مصاريف تركيب الآلات الجديدة في القسم الجديد	1,000 ريالاً

المطلوب :

إعداد حساب الآلات في القسم القديم والقسم الجديد.

الحل:

10,000 من حـ/ الآلات الجديدة

10,000 إلى حـ/ البنك

1,600 من حـ/ العقار الجديد

1,600 إلى حـ/ الأصل القديم

600 من حـ/ الآلات القديمة

600 إلى حـ/ البنك

(نصف مصاريف الإزالة 1200 ÷ 2 = 600)

من مذكورين

1,800 حـ/ البنك

14,200 حـ/ الخسائر الرأسمالية

16,000 إلى حـ/ الآلات القديمة

حـ/ الآلات في القسم الجديد	
10,000 حـ/ البنك	15,600 رصيد
1,600 حـ/ الآلات القديمة	
1,600 حـ/م. نقل الآلات الجديدة	
1,000 حـ/ م. تركيب الجديدة	
1,400 حـ/م. نقل القديمة	
15,600	15,600

حـ/ الآلات في القسم القديم	
32,000 رصيد	
600 حـ/م . إزالة	
7,800 من حـ/ الآلات الجديدة	
1,400 من حـ/ تركيب الآلات الجيدة	
600 حـ/ م. نقل الآلات الجديدة	42,400 رصيد
42,400	42,400

10.3 الحالة العاشرة

يرغب مدير إحدى الشركات التي تقوم بمراجعتها أن تظهر في حـ/أ.خ في رصيد دائن ليتمكن من توزيع كبونات على الرغم من وجود خسائر تجارية في السنة المالية وذلك باستخدام الوسائل الآتية:

أ- إعادة تقدير الأراضي وترحيل الزيادة في قيمتها السوقية عن الدفترية إلى حـ/ أ.خ.

ب- ترحيل مبلغ من الاحتياطي الرأسمالي كان قد نتج عن ربح من بيع الآلات زائدة عن الحاجة في السنة المالية الماضية.

ج- تخفيض معدلات إهلاك السيارات عن العام الماضي، بحجة انخفاض معدلات استخدامها.

د- تحويل 50٪ من قيمة الاحتياطي العام المكون من السندات السابقة.

ه- ترحيل الزيادة في مخصص الضرائب المكون في السنة الماضية.

هل توافق على اقتراح مدير الشركة؟ وإذا كان لك رأي آخر فوضحه.

الحل:

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد/ مدير شركة الهلال الأزرق/ المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

نقدم إليكم ملاحظاتنا على اقتراحكم الخاص بتعديل حـ/ أ.خ العام الحالي حتى يمكن إجراء كوبونات توزيع الأرباح.

1- لا يمكن أن نوافق على تعديل رقم الربح بقيمة الزيادة في القيمة السوقية للأراضي عن قيمتها الدفترية، لأن أرباح إعادة التقدير أحد أنواع الأرباح الرأسمالية والتي يشترط على توزيعها:

- أن تكون قد تحققت بالفعل.
- أن ينص القانون النظامي للشركة على توزيعها .
- أن يترتب عليها زيادة حقيقية في صافي الأصول.

وهذه الشروط لم تتوفر في شروط إعادة التقدير لأنها تمثل أرباحاً دفترية لم تتحقق بالفعل ولم يترتب عليها أي زيادة في صافي أصول الشركة.

2- ترحيل الاحتياطي الرأسمالي إلى حـ/أ.خ معناه توزيع الأرباح الرأسمالية، ومن المعروف أن هناك شروطاً ثلاثة يجب أن تتوفر لتوزيع الأرباح الرأسمالية، وهي كونها تحققت بالفعل، موافقة القانون النظامي عليها، زيادة في صافي الأصول.

وفي هذه الحالة نلاحظ أن الربح الرأسمالي نشأ عن بيع آلات بالفعل وهذا يعني أن الربح تحقق نقداً وترتب عليه زيادة في صافي الأصول، فإذا لم يكن هناك ما يمنع ذلك في القانون النظامي للشركة فإنه يجوز ترحيل الاحتياطي الرأسمالي إلى حـ/أ.خ.

3- لا يمكن الموافقة على تخفيض معدلات الإهلاك العام، إلا إذا اتضح أن المخصص في السنوات السابقة كان مغالياً فيه، أما تخفيض معدل إهلاك السيارات بحجة انخفاض معدلات استخدامها فلا يجب أن يعتمد عليه لأن الاستخدام ليس هو السبب الوحيد للإهلاك، فالإهلاك هو النقص في قيمة الأصل نتيجة الاستعمال أو مضي المدة أو التقادم.

4- يعد الاحتياطي العام من الاحتياطات الاختيارية التي يمكن توزيعها، أو في وجهة نظرنا، ليس هناك ما يمنع أن يحول جزء من الاحتياطي العام ليستخدم في عملية توزيع الأرباح، ولكن بعد أن يسمح القانون النظامي بذلك.

5- لا مانع من ترحيل المخصص الزائد إلى حـ/ أ.خ على أن يظهر ذلك في بند مستقل ومثل هذا الإجراء يتفق مع الأسس المحاسبية السليمة أي أن أي زيادة في المخصص يعتمد احتياطياً قابلاً للتوزيع.

وتقبلوا فائق شكري وتقديري

تدريب(2)



وضح العرف المحاسبي المعتمد في حساب الإهلاك في حالة ما إذا كان الأصل المستهلك دفترياً ما يزال صالحاً للاستعمال لعدة سنوات.

11.3 الحالة الحادية عشر

يتقاضى مدير إحدى الشركات المساهمة مكافأة كنسبة مئوية من الأرباح فوق المرتب الثابت تبلغ قيمتها 5٪ في السنة وقد بلغت أرباح الشركة في آخر ديسمبر 2003م 35,000 ريالاً بعد خصم الإهلاكات الآتية:

- إهلاك مباني بواقع 5٪ — 4,000 ريالاً
- إهلاك آلات بواقع 15٪ — 1,600 ريالاً
- إهلاك شهرة محل 100٪ — 10,000 ريالاً
- إهلاك خلو رجل 100٪ — 8,000 ريالاً
- إهلاك سيارات مستهلكة دفترياً بواقع 20٪ 3,000 ريالاً

ولقد اعترض رئيس مجلس الإدارة للشركة على خصم تلك المبالغ.

المطلوب:

بوصفك مراقباً للحسابات بتلك الشركة اكتب تقريراً توضح فيه مدى أحقية رئيس مجلس الإدارة في الاعتراض؟

الحل:

أ- بعد الاطلاع على العمر الافتراضي، تبين أن العمر الافتراضي للمباني 20 سنة، ومن ثم يكون معدل إهلاك المباني بواقع 5٪ نسبة سليمة وليس من حق المدير الاعتراض.

ب- أيضاً ليس من حق المدير الاعتراض على إهلاك الآلات بواقع 15٪، بعد أن تبين لنا أن عمرها الافتراضي 7 سنوات، وهي ما زالت تعمل في الإنتاج.

ج- إهلاك شهرة المحل أمر ضروري لكن بشرط التأكد من أنها شهرة مشتراة، والتأكد أيضاً من دقة المدة المقررة للأرباح غير العادية.

د- فيما يختص بخلو الرجل، للمدير الحق الاعتراض حيث إن خلو الرجل في هذه الحالة من النفقات التي يجب أن تضاف إلى تكلفة الأصل محل الإهلاك، ويستهلك خلو الرجل بعد إضافته لحساب المباني؛ وذلك خلال العمر الإنتاجي للأصل.

ه- إهلاك السيارات المستهلكة دفترياً، ليس لرئيس مجلس الإدارة حق الاعتراض على استهلاك هذا الأصل بعد التأكد من ضرورة التحقق من صحة تقديم هذا الأصل، وصحة عمره الافتراضي الثاني.

12.3 الحالة الثانية عشرة

بلغت أرباح إحدى شركات المساهمة في 2003/12/31م 150,000 ريالاً بعد خصم المبالغ الآتية:

1- 15,000 ريالاً لمقابل الضرائب المتنازع عليها بين الشركة ومصلحة الضرائب.
2- 25,000 ريالاً لمقابل التوسعات الجديدة التي تنوي الشركة إجراءها مستقبلاً.
3- 2,000 ريالاً لمقابل انخفاض الأسهم في بورصة الأوراق المالية.
4- 20,000 ريالاً لمقابل إهلاك شهرة المحل التي كونتها الشركة.
5- 15,000 ريالاً لمقابل الديون المشكوك فيها.
6- 35,000 ريالاً من مصاريف التأسيس
7- 12,000 ريالاً من الحملة الإعلانية التي قامت بها الشركة طول العام.

ولقد اعترض مدير الشركة على خصم المبالغ.

المطلوب:

كتابة تقرير توضح فيه مدى أحقية المدير في الاعتراض؟

الحل:

1- فيما يتعلق بمبلغ 15,000 ريالاً لمقابل مخصص الضرائب المتنازع عليها فليس للمدير حق الاعتراض على الخصم، بعد أن تبين لنا أن هناك ضرائب مستحقة على الشركة فهذه الحالة يكون من الواجب تكوين مخصص لمواجهة الضريبة المخصصة وهذا المخصص في تقديرنا مخصص كافٍ لا مغالاة فيه .

2- وأيضاً مبلغ 25,000 ريالاً لمقابل التوسعات الجديدة من حق المدير الاعتراض على خصم هذا المبلغ؛ لأنه في واقع الأمر يمثل احتياطياً للتجديدات والتوسعات، ولا يمثل مخصصاً للتوسعات، وعلى ذلك لا تعد هذا المبلغ مخصصاً يجب خصمه من صافي الربح وتكلفة الوجهة المحاسبية تعد توزيعاً للربح .

3- المبلغ 2,000 ريالاً لمقابل انخفاض أسعار الأسهم، ليس من حق المدير الاعتراض عليه، فقد تبين لنا أن القيمة الحالية للأسهم في البورصة أقل من القيمة الأسمية، ومن ثم يكون من الواجب خصم هذا المبلغ لأنه يمثل مخصص هبوط أسعار، وهذا المخصص يمثل خسارة مؤكدة ناشئة من الفرق بين القيمة الحالية للأوراق المالية وقيمتها الأسمية.

4- أما مبلغ 2,0000 ريالاً لمقابل إهلاك شهرة المحل المكونة من الشركة، فمن حق المدير الاعتراض، لأن الشهرة المكونة لا ينبغي أن تظهر بالدفاتر وبالتالي لا ينبغي أن يحسب عليها أي إهلاك.

5- المبلغ 15,000 ريالاً لمقابل مخصص ديون مشكوك فيها بفحص رقم المدينين يتبين لنا أن هناك بعض المبالغ المستحقة عليهم في حدود مبلغ 15,000 ريالاً وقد توقفوا تماماً عن السداد منذ بداية السنة المالية ومن ثم يكون هذا المبلغ بمثابة الديون المشكوك فيها، ويمثل عبئاً يجب خصمه قبل الوصول إلى الأرباح الصافية، وبناءً على هذا ليس للمدير حق الاعتراض على خصم هذا المبلغ.

6- وفيما يخص مصاريف التأسيس، يجب أن تخفض برسوم الإصدار عند الاكتتاب في الأسهم، أما المبالغ الباقية فيجب أن تستهلك فى فترة تتراوح مابين(3– 5) سنوات، وعليه فليس له الحق في الاعتراض على هذا المبلغ إذا كان قد عولج بهذه الطريقة سالفة الذكر.

7- لا يعترض على هذا المبلغ لأنه تعد نفقات إيرادية مؤجلة تستهلك على عدد معين من السنوات يتراوح ما بين (3 – 5) سنوات، والمصروفات التي تعد نفقات إيرادية مؤجلة هي التي تصرفها المنشاة في بداية حياتها.

13.3 الحالة الثالثة عشرة:

قدمت إليك الأمور الآتية لإبداء رأيك فيها في ضوء معايير ومبادئ المحاسبة

أولاً: عقار مستهلك دفترياً، وما زال يعمل بالمشروع، وصالحاً للاستخدام لمدة خمسة سنوات، وكان معدل الإهلاك السنوي 5٪ قسط ثابت، وقيمة العقار تقدر بمبلغ 40,000 ريالاً.

ثانياً: رأت الشركة ترحيل الخسائر المرحلة، واستهلاكها على 5 سنوات مقبلة

لكي تتمكن من توزيع كبونات على المساهمين.

ثالثاً: آلة مشتراة قديمة من شركة أخرى قيمتها 80,000 ريالاً، وقد اعتبرت القيمة بمثابة قرض في ذمة الشركة بفائدة 6٪ سنوياً، مع العلم بأن الآلة المشتراة تستلزم مبلغ 10,000 ريالاً كتحديدات حتى تبدأ العمل، وقد طلبت منك الشركة معرفة الأسلوب المناسب للمعالجة المحاسبية لاستهلاك هذه الآلة.

رابعاً: نظراً لهبوط أسعار الأوراق المالية المملوكة لإحدى الشركات كأصل متداول، فقد رأت إدارة الشركة عدم احتساب مخصص هبوط أسعار هذه الأوراق اعتماداً على أن الأسعار قد ترتفع في العام أو الأعوام المقبلة.

الحل:

أولاً: العقار المستهلك دفترياً:

هناك عدة طرق في الفكر المحاسبي لمعالجة الأصول المستهلكة دفترياً يمكن اختيار إحداها وهي:

1- إظهار العقار بقيمة رمزية (ريالاً واحد) إشارة إلى وجود العقار بالمنشأة.

2- تقييم العقار وفقاً للحالة التي هو عليها وإظهار الأصل بالقيمة الجديدة وإقفال رصيد حساب العقار الأصلي (40,000) ثم حساب إهلاك جديد على القيمة المعاد تقديرها للعقار وفقاً لما يراه الفنيون، على أن ترحل قيمة الإهلاك في هذه الحالة إلى حـ/ مخصص الإهلاك.

3- في شركات القطاع العام لا يعاد تقييم العقار على أساس ما يراه الفنيون وضرورة تطبيق أحكام النظام المحاسبي الموحد وقد يتطلب هذا النظام في **ج.م.ع.**

(أ) عدم إقفال رصيد حـ/ العقار ويظل موجوداً برصيد 40,000 ريالاً في قائمة المركز المالي.

(ب) يظل رصيد حـ/ مخصص إهلاك العقار برصيد قدره 40,000 ريالاً ضمن حسابات المخصصات، وعدم ترحيل رصيده إلى حـ/ العقار وذلك بقصد الإفصاح المحاسبي عن ملكية المنشأة للأصل على الرغم من أن قيمته الدفترية استهلكت بالكامل.

(ج) الاستمرار في حساب إهلاك العقار بنسبة 50٪ من القسط العادي.

(د) ترحيل قيمة الإهلاك إلى حساب احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة.

ثانياً: ترحيل الخسائر المرحلة:

لا يجوز الموافقة على توزيع أرباح على المساهمين قبل خصم خسائر السنوات السابقة دفعة واحدة. أمّا ترحيل الخسائر على 5 سنوات متتالية وفقاً لما قضت به أحكام قانون ضريبة الدخل في التشريع السوداني فهو إجراء يتعلق بالناحية الضريبية ويعمل بهذا الإجراء عند قياس ضريبة الدخل من أرباح الأعمال، أمّا من الناحية المحاسبية فلا يجوز مطلقاً توزيع أرباح على المساهمين قبل جبر خسائر الأعوام السابقة دفعة واحدة.

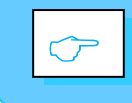
ثالثاً: الآلة القديمة المشتراة من شركة أخرى:

في هذا الشأن لا توجد قواعد ملزمة، لكن المنطق يقتضي أن تتبع الشركة الرأي المحاسبي الراجح في هذا الشأن، والرأي الراجح هو:

1. عدم إضافة الفوائد المرتبطة بغرض شراء الآلة إلى حساب الآلة.
2. تحديد معدل استهلاك يتناسب وطبيعة الآلة وظروف تشغيلها.
3. إضافة التجديدات إلى حساب الآلة على اعتبار أنها نفقة رأسمالية، وفي حالة مخالفة الرأي الراجح ولم تأخذ الشركة به، فيجب على مراقب الحسابات أن يتحفظ عن ذلك في تقريره لما لذلك من أثر واضح على حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي.

رابعاً: عدم حساب مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية اعتماداً على أن الأسعار قد ترتفع في العام أو الأعوام المقبلة.

في الفكر المحاسبي تقضي القواعد المتعارف عليها بضرورة أخذ الخسائر المتوقعة في الحسبان عند تحديد نتيجة الأعمال وذلك بتكوين مخصص لهبوط أسعار الأوراق المالية، على الرغم من احتمال ارتفاع الأسعار في العام أو الأعوام المقبلة وفقاً لمبدأ الحيطة والحذر المتعارف عليه في الفكر المحاسبي فضرورة تكوين هذا المخصص لهبوط أسعار الأوراق المالية ضروري طالما كان الانخفاض في أسعار الأوراق المالية انخفاضاً حقيقياً وليس عارضاً أو مؤقتاً.



نشاط (1)

المراجعة المستندية لا تقف عند حد التأكد من وجود مستند مؤيد لكل عملية مثبتة في السجلات والدفاتر. ناقش ذلك.

14.3 الحالة الرابعة عشر:

قررت إحدى الشركات إجراء تحسينات على المبنى المملوك لها، وذلك عن طريق تركيب مصعد كهربائي بدلاً من أحد السلالم القديمة وقد بلغ ثمن بناء المصعد 80,000 ريالاً، وقد اتفقت الشركة مع البائع على أن يقوم بتركيبه مقابل 5,000 ريالاً تسدد على خمسة أقساط متساوية من القيمة (تم تنفيذ الاتفاق)، كما بلغت مصاريف إزالة السلم القديم 1,500 ريالاً، والمبالغ المتحصلة من بيع الأنقاض 300 ريالاً، فإذا علمت أن التكاليف الدفترية تبلغ 300,000 ريالاً، وقد تم شراؤه منذ عشر سنوات ويستهلك بمعدل 5٪ سنوياً، وأن مساحة المبنى تبلغ 1,000 متر، ومساحة السلم الجديد منها 200 متر، وعند مراجعة ميزانية هذه الشركة ظهر حساب العقار بمبلغ 385,000 ريالاً في جانب الأصول، كما أظهر حساب مجمع مخصص العقار بمبلغ 150,000 مطروحاً من حساب العقار.

فهل توافق على هذه المعالجة؟

الحل:

التكلفة للسلم للقديم = 300,000 × 20٪ = 60,000 ريالاً.

يجب خصمها من التكلفة الأصلية رصيد أول المدة

حـ/ المباني

300,000 رصيد	60,000 التكلفة الدفترية للجزء المستبعد
80,000 إلى حـ/ البنك	من المبنى (السلم القديم)
<u>500</u> إلى حـ/ المصعد	<u>325,000</u> رصيد
<u>385,000</u>	<u>385,000</u>

إذاً لا نوافق على ظهور حساب العقار بمبلغ 385,000 بل يجب أن يظهر في الميزانية بمبلغ 325,000 .

حـ/ مخصص إهلاك المباني

30,000 إلى حـ/ تكلفة الجزء المستبعد	150,000 رصيد
<u>120,000</u> رصيد	
<u>150,000</u>	<u>150,000</u>

م. مخصص الجزء المستبعد

$$= 6,000 \times \frac{5}{100} \times 10 \text{ سنوات } = 30,000$$

وهو الرصيد الذي يجب أن يظهر في الميزانية مطروحاً من بند المباني ولذا لا نوافق على 150,000 بل على 120,000 .

15.3 الحالة الخامسة عشر:

اشترت شركة الجمهورية المساهمة (قطاع خاص) في 2002/1/1م آلة بمبلغ 42,000 جنيه، والمعدل السنوي للاستهلاك 15٪ قسط ثابت وقد قررت إدارة الشركة في 2003/8/31م بيع هذه الآلة بمبلغ 6,500 ريالاً بعد احتجاز القاعدة الخشبية لها لاستخدامها في الآلة الجديدة، وقدرت قيمتها بمبلغ 2,100 ريالاً، وقد تم شراء الآلة الحديدة بمبلغ 52,500 ريالاً، وقامت باقتراض ثمنها من بنك مصر بفائدة لمدة سنتين بمعدل 7٪ سنوياً تخصم من قيمة القرض يوم استلامه، وبدأ استخدام الآلة الحديدة في 2003/10/1م، ويراد استهلاكها سنوياً بمعدل 30٪ قسط متناقص.

المطلوب: بصفتك مراقباً لحسابات هذه الشركة، وضح كيفية مراجعة العمليات السابقة، مع بيان كيفية ظهور أرصدة الحسابات في العمليات السابقة.

الحل:

يقوم مراقب الحسابات بفحص العمليات السابقة ومراجعتها كما يلي:

أولاً: فيما يتعلق بالآلة القديمة:

أ- الاطلاع على حسابات الآلة والمخصص الخاص بها، ومقارنة ذلك بما هو مسجل بخصوص هذه الآلة في سجل الآلات (مستندياً وحسابياً).

ب- الاطلاع على القرار الخاص ببيع هذه الآلة ومبرراته للوقوف على الأسباب الحقيقية للبيع.

ج- التأكيد على مدى التزام الشركة باتباع إجراءات البيع وفقاً لنظام الرقابة الداخلية المتبع.

د- التأكد من إقفال حـ/ المخصص بحساب الآلة قبل المقارنة بثمن البيع.

ه- التأكد من تحويل قيمة القاعدة الخشبية للآلة الجديدة وطريقة تقويمها وإضافتها إلى تكلفة الآلة الجديدة.

و- التأكد من تحصيل القيمة من المشتري أو من تحريره مستنداً يتعهد بمقتضاه بسداد القيمة للشركة.

ز- التأكد من المعالجة المحاسبية السليمة بإقفال رصيد حساب هذه الآلة في الدفاتر وترحيل الفرق، إما إلى حساب الأرباح والخسائر، أو إلى حساب احتياطي رأسمالي وفقاً لما تقضي به قواعد العمل بالشركة .

ثانياً: فيما يتعلق بالآلة الجديدة:

1- التأكد من اتباع إجراءات الشراء وفقاً لقواعد الرقابة الداخلية.

2- التأكد من مدى حاجة الشركة إلى القرض من البنك بدراسة مركز السيولة فيها ودرجتها ومراعاة عدم تبديد السيولة لذلك، خاصة إذا كان هذا الأمر موجوداً في الموازنة الاستثمارية للشركة من أول العام.

3- عند تسجيل الآلة في الدفاتر يراعى إثباتها بصافي القيمة المدفوعة دون اشتمالها على فوائد التمويل، لأن هذه الأخيرة تعد عبئاً تمويلياً، وليست تكلفة من تكاليف الشراء للآلة الجديدة.

4- مراجعة مستندات الشراء ومستندات القرض مع ماهو مثبت بالدفاتر.

5- التأكد من كفاية مخصص الاستهلاك للقرض المكون من أجله وبحيث يعطي معدلات التقادم في الظروف العادية.

6- التحقق من إضافة قيمة القاعدة الخشبية لتكلفة الآلة الجديدة.

7- مدى التوازن بين مفردات الأصول الثابتة بعد إضافة الآلة الجديدة وآثاره، ثم مدى التوازن بين الأصول الثابتة وبين كل من حق الملكية والخصوم المتداولة .

ثالثاً: المعالجة المحاسبية:

على الرغم من أن المعالجة المحاسبية ليست من مسئولية مراقب الحسابات، فإنه من الواجب عليه مراجعة تلك المعالجة للتأكد من دقتها ومدى تمشيها مع القواعد المحاسبية الواجبة، وعلى ذلك يجب أن تظهر المعالجة المحاسبية في دفتر الأستاذ كما يلي:

حـ/ الآلة القديمة

42,000	رصيد 1980/1/1	6,500	من حـ/ البنك (ثمن البيع)
		2,100	من حـ/ الآلة الجديدة (القاعدة الخشبية)
7,700	إلى حـ/ أ.خ أرباح رأسمالية	42,000	من حـ/ مخصص الاستهلاك حتى 2003/8/31م
49,700		49,700	

حـ/ الآلة الجديدة

45,150	إلى حـ/ البنك(صافي القروض)		
2,100	إلى حـ/ الآلة (القديمة الخشبية)	47,250	من حـ/ مخصص الاستهلاك حتى 2003/8/31م
47,250		47,250	

تعليق :

القسط السنوي للاستهلاك = $\frac{15 \times 42000}{100}$ = 6,300 ريالاً

رصيد مخصص الاستهلاك حتى تاريخ البيع؛ أي بعد مرور ست سنوات كاملة و8 شهور

6 سنوات × 6,300 ريالاً = 37,800 ريالاً

(+) $\frac{8}{12}$ × 6,300 ريالاً = 4,200

إجمالي رصيد مخصص الاستهلاك = 42,000 ريالاً

معنى ذلك أن الشركة قررت البيع في وقت كان الرصيد الدفتري للآلة صفراً .

أما القرض فعلى اعتبار أن معدل الفائدة 7٪ سنوياً (فائدة بسيطة) فإن معنى ذلك أن صافي القروض المستخدم في شراء الآلة هو :

$$52{,}500 - (52{,}500 \times \frac{7}{100} \times 2) = 45{,}150$$ ريالاً

أي 52,500 – 7,350 = 45,150 ريالاً

16.3 الحالة السادسة عشر:

عند مراجعتك لبند السيارات كما ورد بميزانية الشركة التي ترجع حساباتها والمعدة في 2003/12/31م اتضح لك ما يلي:

	ريالاً
رصيد أول المدة سيارات جديدة مشتراة في 2003/4/1 تكلفتها 60,000 ريالاً	80,000
سيارة قديمة بيعت في 2003/7/1 بمبلغ:	12,000
رصيدها الدفتري	10,000

وقدر الفنيون العمر المنتج لكل سيارة خمس سنوات.

المطلوب :

بيان المعالجة المحاسبية التي تراها سليمة وتصوير السيارات وتصوير ميزانية الشركة في 2003/12/31م وبيان كيفية ظهور بند السيارات، علماً بأن إدارة الشركة قدمت لك البيانات التي تدل على أن القيمة الجارية للسيارات في التاريخ المذكور بلغت 250,000 ريالاً علماً بأن الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص (شركة مساهمة صناعية).

الحل :

أولاً : رصيد السيارات آخر المدة:

	ريالاً
رصيد حساب السيارات أول المدة بالتكلفة	80,000
يخصم منه قيمة السيارات القديمة المبيعة في 2003/7/1	(10,000)
	70,000
يضاف إليه تكلفة السيارات الجديدة المشتراة في 2003/4/1	60,000
رصيد السيارات آخر المدة قبل خصم الاستهلاك	130,000

ثانياً: تسوية الاستهلاك الواجب تحميله على حساب الأرباح والخسائر:

استهلاك السيارة المبيعة عن 6 شهور	$=10,000\times\frac{20}{100}\times\frac{6}{12}$
	= 1,000 ريالاً
استهلاك السيارات الجديدة عن 9 شهور	$=60,000\times\frac{20}{100}\times\frac{9}{12}$
	= 9000 ريالاً
استهلاك السيارات التي ظلت مملوكة للشركة ومستخدمة طول شهور السنة بالكامل	$=70,000\times\frac{20}{100}$
	= 14,000 ريالاً
إذن قسط استهلاك السيارات عن سنة 1988م	= 14,000+1,000+90,000= 24,000

ثالثاً: إذا اتخذنا القيمة الجارية (الحقيقية) للسيارات 130000 ريالاً مع أعمال التسويات الخاصة بالسيارات المبيعة والمشتراة خلال العام:

إذن فإن قسط الاستهلاك لو طبقنا نسبة 20٪ سيصبح	$\frac{250,000\times 20}{100}$
	= 50,000 ريالاً
إذن الفرق بين القسط على هذا الأساس وبين القسط محسوباً على أساس التكلفة التاريخية	=50,000– 24,000 = 26,000 ريالاً

وهذا المبلغ الأخير يرحل إلى حساب احتياطي استبدال السيارات خصماً من حساب التوزيع طبقاً للرأي الراجح عملياً، والذي اختاره النظام المحاسبي الموحد.

رابعاً: ما يظهر في حساب الأرباح والخسائر:

في الحساب المدين قسط الاستهلاك محسوباً على أساس التكلفة التاريخية 24,000 ريالاً .

في الجانب الدائن الربح الرأسمالي من بيع السيارة القديمة 2,000 ريالاً وبذلك سوف يظهر حساب الأرباح والخسائر موضحاً به هذان البندان.

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 2003/12/31م

منه	لــه
24,000 استهلاك السيارات	2,000 ربح بيع سيارة

خامساً : كيفية ظهور حساب السيارات:

حساب السيارات

80,000	رصيد 2003/1/1	10,000	من حـ/ الصندوق تكلفة السيارة المبيعة في 2003/7/1م
60,000	إلى حـ/ الصندوق ثمن السيارات الجديدة 2003/4/1	130,000	رصيد في 2003/12/31م
140,000		140,000	

سادساً: ظهور بند السيارات بميزانية الشركة:

الميزانية في 2003/12/31م

الأصول			الخصوم
الأصول الثابتة			
	130,000	سيارات	
	24,000	(-) مجمع	
106,000		الاستهلاك	

17.3 الحالة السابعة عشر:

أثناء مراجعتك حسابات إحدى شركات المساهمة الصناعية اتضح لك أن رصيد حساب الآلات في 2003/1/1م بلغ 300,000 ريالاً وأن رصيد حساب مخصص الاستهلاك المستثمر في أوراق مالية من الدرجة الأولى 250,000 ريالاً.

المطلوب :

بيان كيفية مراجعة عملية تصفية حساب الآلات، وحساب مخصص الاستهلاك وحساب الأوراق المالية، وتصويرها كما تظهر بدفتر الأستاذ حتى 2003/12/31م بفرض:

- أن الأوراق المالية بيعت بمبلغ 250,000 ريالاً
- أن الأوراق المالية بيعت بمبلغ 220,000 ريالاً
- أنها بيعت بمبلغ 290,000 ريالاً
- أن قسط الاستهلاك السنوي للآلات 50,000 ريالاً .

الحل:

الفرض الأول : بيع الأوراق المالية بمبلغ 250,000 ريالاً أي بتكلفتها .

حـ/ الأوراق المالية

250,000	رصيد منقول	250,000	من حساب البنك
250,000		250,000	

حـ /مخصص الاستهلاك المستثمر

300,000	إلى حساب الآلات	250,000	رصيد منقول
		50,000	من حـ/ أ. خ
300,000		300,000	

قيود اليومية في حالة بيع الأوراق المالية بتكلفتها

250,000		من حساب البنك
	250,000	إلى حساب الأوراق المالية
		(قيد بيع الأوراق المالية)
50,000		من حساب الأرباح والخسائر
	50,000	إلى حساب مخصص الاستهلاك
		(تحميل إلى حـ/أ. خ بقسط الاستهلاك)
300,000		من حساب مخصص الاستهلاك
	300,000	إلى حساب المخصص في حـ/ الآلات
		(قفل حساب المخصص في حـ/ الآلات)

الفرض الثاني: بيع الأوراق المالية بمبلغ 220,000 ريالاً أي بخسارة 30,000 ريالاً.

حـ/ الأوراق المالية

250,000	رصيد منقول		من مذكورين
		250,000	حساب البنك
		30,000	حساب مخصص الاستهلاك
250,000		250,000	

حـ /مخصص الاستهلاك المستثمر

30,000	إلى حساب الأوراق المالية	250,000	رصيد منقول
300,000	إلى حساب الآلات	80,000	من حـ/ أ.خ
330,000		330,000	

حـ/ الآلات

300,000	رصيد منقول	300,000	من حساب مخصص الاستهلاك
300,000		300,000	

قيود اليومية

مدين	دائن	البيان
		من مذكورين
220,000		من حساب البنك
300,000		من حساب مخصص الاستهلاك
	250,000	إلى حساب الأوراق المالية
		(بيع الأوراق المالية وتحميل حساب مخصص الاستهلاك بالخسائر)
80,000		من حساب الأرباح والخسائر
	80,000	إلى حساب مخصص الاستهلاك
		(تحميل حساب الأرباح والخسائر بقسط استهلاك الآلات وخسارة بيع الأوراق المالية)
300,000		من حساب مخصص الاستهلاك
	300,000	إلى حساب الآلات
		(قفل حساب مخصص الاستهلاك)

ملاحظة: يلاحظ أنه يمكن تحميل حساب مخصص الاستهلاك مقدار خسارة بيع الأوراق المالية والتي بلغت 30,000 ريالاً، ثم تحميل حساب الأرباح والخسائر بهذه الخسارة مضافاً إليها قسط الاستهلاك وقدره 50,000 ريالاً .

ولكن يمكن تحميل حساب الأرباح والخسائر مباشرة بخسارة بيع الأوراق المالية، مضافاً إليه قسط الاستهلاك السنوي وهو الذي اتبعناه في الحل، لكن إذا اتبعنا **الأسلوب**

الأول تكون القيود كما يلي :

		مذكورين
220,000		من حساب البنك
30,000		من حساب الأرباح والخسائر
	250,000	إلى حساب الأوراق المالية
		(بيع الأوراق وتحميل حـ/أ. خ)
50,000		من حساب الأرباح والخسائر
	50,000	إلى حـ/ مخصص الاستهلاك
		(تحميل حـ/ أ. خ بقسط الاستهلاك)

وبذلك يظهر حساب مخصص الاستهلاك بناء على هذه المعالجة كما يلي:

حـ/ مخصص الاستهلاك

300,000	إلى حساب الآلات	250,000	رصيد منقول
		50,000	من حـ/ أ. خ
300,000		300,000	

الفرض الثالث

بيع الأوراق المالية بمبلغ 290,000 ريالاً أي بربح 20,000 ريالاً

حساب الأوراق المالية

250,000	رصيد منقول	250,000	من حساب البنك
250,000		250,000	

حساب مخصص الإهلاك

300,000	إلى حـ/ الآلات	250,000	رصيد منقول
		40,000	من حساب البنك
		10,000	من حـ/ أ. خ

300,000		300,000	

حساب الآلات

300,000	رصيد منقول	300,000	من حساب مخصص الاستهلاك
300,000		300,000	

قيود اليومية

290,000		من حساب البنك
		إلى مذكورين
	250,000	حـ/ الأوراق المالية
	40,000	حـ/ مخصص الاستهلاك
		(بيع الأوراق وترحيل الربح لحساب المخصص)
10,000		من حـ/ الأرباح والخسائر
	10,000	إلى حـ/ الأرباح والخسائر بما يكمل القسط السنوي للاستهلاك
300,000		من حـ/ مخصص الاستهلاك
	300,000	إلى حـ/ الآلات
		(قفل حساب المخصص)

ملاحـظة

يمكن ترحيل ربح بيع الأوراق المالية إلى حساب الأرباح والخسائر بدلاً من حساب مخصص الاستهلاك وفي هذه الحالة يحمل حساب الأرباح والخسائر بقسط الاستهلاك السنوي للآلات وقدره 50,000 ريالاً بالكامل.

18.3 الحالة الثامنة عشرة

قرر مجلس إدارة شركة فندق الراحة إزالة السور الحديدي المحيط بمبنى الفندق والحدائق الملحقة به والاستغناء عن عمل أي سور بالمرة لتحسين الرؤية وتوسيع مساحات انتظار عربات نزلاء الفندق وفي 2003/12/31م تم إزالة السور واتضحت البيانات الآتية :

❖ بلغت جملة تكاليف إزالة السور 3,000 ريالاً .

- بلغت الحصيلة الإجمالية لبيع أنقاض السور ومخلفاته 73,000 ريالاً .
- الرصيد الدفتري لحساب السور بعد الإهلاكات بالتكلفة 10,000 ريالاً في 2003/12/31م قبل تسوية الحساب.
- يقترح مجلس إدارة الشركة استنزال ما مقداره عشرة آلاف جنيه من الأرباح الصافية الناجمة عن التخلص من السور كمكافأة لرئيس مجلس الإدارة صاحب اقتراح إزالة السور، ثم توزيع الباقي على المساهمين بالإضافة إلى الأرباح العادية القابلة للتوزيع في 2003/12/31م.

المطلوب:

مناقشة اقتراح مجلس الإدارة من زاوية مراجعة حسابات الشركات المساهمة

الحل :

أولاً: إيجاد الربح أو الخسارة كالآتي:

نجعل حساب السور مديناً بقيمة رصيده الدفتري وبقيمة تكليف إزالة السور 3,000 ريالاً، ثم نجعله دائناً بقيمة بيع الأنقاض ومخلفات السور كالآتي :

منه	حـ/ السور		لــه
1,000	الرصيد بعد الإهلاكات	73,000	من حـ/ الصندوق
	(تكاليف إزالة السور)		
3,000	إلى حـ/ الصندوق		
	إلى حـ/ أ.خ		
69,000	(ربح رأسمالي)		
73,000		73,000	

إذن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن عمليات إزالة السور تبلغ 69,000 ريالاً ويمكن توزيع هذا المبلغ على المساهمين ورئيس مجلس الإدارة، ولكن بعد أن يتأكد المراجع من أن هذا المبلغ محقق فعلاً وبعد أن يطلع على النظام الأساسي للشركة ليرى ما إذا كانت تنص على توزيع الأرباح الرأسمالية، أم لا.

ويتم توزيع المبلغ بإعطاء رئيس مجلس الإدارة 10٪ من الأرباح الصافية النهائية وذلك بعد خصم الاحتياطي القانوني والنظامي، وجميع الاستهلاكات وبعد توزيع ربح لا يقل عن 5٪ من رأس المال على المساهمين والعمال، ما لم يحدد نظام الشركة نسبة أعلى، أي للأرباح الرأسمالية 69,000 ريالاً إلى الأرباح العادية عن السنة المنتهية في 2003/12/31م، ثم يخصم من جملتها الاستهلاكات والاحتياطي القانوني، والاحتياطي النظامي، و5٪ على الأقل من رأس المال يتم توزيعه على المساهمين والعمال طبقاً لما ينص عليه قانون الشركات ونظام الشركة.

تدريب (3)



ناقش المعلومات التى يجب أن يقدمها المراجع للبنك في حالة فحص ميزانيات المنشاة الراغبة في الحصول على سلفية من البنك لضمان صافي في أصولها ؟

19.3 الحالة التاسعة عشر

على ضوء خبرتك الفنية اذكر الحالة المحاسبية السليمة، والمعلومات والإجراءات المناسبة والمطلوبة من الحالات الآتية:

1- رغبة الشركة في الحصول على سلفة من البنك بضمان صافي أصولها.

2- بلغ رصيد الاحتياطي القانوني 5.5 مليون ريالاً، ورصيد حساب الاحتياطي العام نصف مليون ريالاً، ونظراً لأن الشركة لم تحقق أرباحاً هذا العام، فإنها ترى استخدام نصف مليون من الاحتياطي القانوني، ورصيد الاحتياطي العام، وكذلك إعادة تقويم عقارها بما يجاوز نصف مليون أخرى، لكي تستطيع توزيع مليون ونصف على المساهمين، علماً بأن رأس مالها المكتتب فيه 15 مليون جنيه، والمدفوع بالكامل 10 مليون ريالاً.

3- ترغب الشركة في استبدال آلة قديمة رصيدها بعد خصم الاستهلاك 50,000 ريالاً بآلة جديدة أحدث طرازاً وأوفر إنتاجاً، فباعت القديمة بمبلغ 70,000 ريالاً واستوردت الجديدة وقد كانت تكلفتها حتى وصولها 130,000 ريالاً وقد أنفقت على تركيبها وتجهيزها للإنتاج 7,000 ريالاً مواد، و800 ريالاً أجور مهندسين وعمال.

الحل :

1- في هذه الحالة يتم فحص ميزانيات المنشأة الراغبة في الحصول على سلفة من البنك وحساباتها الختامية عن عدد من السنوات، بواسطة أحد موظفيها من المحاسبين، لكن ليس هناك ما يمنع في بعض الأحيان أن يعهد البنك إلى أحد المحاسبين أو المراجعين بمهمة الفحص على أن تحمل المنشأة أتعاب ذلك الفاحص، ومهما يكن من أمر فإن على الفاحص أن يقدم للبنك المعلومات عن أصول وخصوم المنشأة ليساعده في اتخاذ قراره بالموافقة على منح القرض وقيمته، أو رفض الطلب، ومن أهم المعلومات المطلوبة للبنك قائمة بمديني المنشأة، وأوراق القبض، وقائمة بالمخزون السلعي، وبيان تفصيلي عن أية قروض أخرى أو سندات أصدرتها المنشأة، والأصول الثابتة الملموسة والاستثمارات في الأوراق المالية، وبيان بوثائق التأمين وما قد يكون على المنشأة من مطلوبات محصلة، ونتيجة فحص حسابات الأرباح والخسائر لمدة سنوات سابقة (راجع كتاباً لمزيد من التفاصيل).

2- بما أن رأس المال المكتتب فيه 15 مليون ريالاً، إذن فإن الحد الأقصى للاحتياطي القانوني 7.5 مليون ريالاً وحيث إن الاحتياطي القانوني لم يبلغ الحد الأقصى وهو 5 مليون ريالاً لذلك ينبغي حجز القسط الشهري حتى يبلغ نصف رأس المال وحتى إذا تعدى هذا الرقم فإنه لا يمكن توزيع أي جزء منه على المساهمين.

3- أما بالنسبة للاحتياطي العام فيمكن توزيعه على المساهمين حيث إنه احتياطي اختياري، وإذا قررت الجمعية العامة للمساهمين توزيعه فليس هناك ما يمنع مادام أنه لم يفحص لغرض آخر.

4- أما بالنسبة لإعادة تقويم عقارات الشركة وتوزيع الأرباح الناتجة فهو أمر لا يصح قبوله؛ لأن المراجع إذا صادق على توزيع أرباح صورية على المساهمين مع علمه وتوافر القصد الجنائي لديه فإنه تعد مقترفاً جريمة المصادقة على توزيع أرباح صورية.

5- في هذه الحالة فإن المعالجة المحاسبية لهذه المشكلة تتم بفتح حساب للأصل الجديد، يجعل مديناً بثمن تكلفته وكافة النفقات الرأسمالية التي تنفق على إقامته أو تشييده، حتى يصبح صالحاً للإنتاج ومعداً للاستعمال في الغرض المعد له.

6- أما حساب الأصل القديم فيجعل دائناً بقيمة الربح الرأسمالي الناتج من بيعه

7- (70,000 – 50,000) = 20,000 ريالاً .

8- ويمثل رصيد هذا الحساب الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية الاستبدال ويرحل إلى حـ/أ. خ في سنة الإحلال إذا تم الإحلال في نهاية العمر الإنتاجي للأصل المستبدل، أو إلى حساب احتياطي رأسمالي أو احتياطي استبدال الأصول وهو الرأي المفصل.

أسئلة التقويم الذاتي:

1- اذكر أهم الأسس التي تقوم عليها المراجعة المستندية.

4. الخلاصة

عزيزي الدارس، مرحباً بك في نهاية هذه الوحدة

اشتملت هذه الوحدة على تسعة عشر حالة من حالات المراجعة الميدانية أرجو أن تكون قد استفدت من هذه الحالات، والتي كان الهدف منها توضيح الارتباط القائم بين الجانب الفكري لمراجعة هذه العناصر بالمجال التطبيقي الواجب على المراجع اتباعه من خلال عمليات المراجعة والفحص الميداني .

ارجوا أن تكون قد استوعبت ما جاء فيها ، وحققت الأهداف التعليمية الواردة في بدايتها.

والله الموفق.

5. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية الآتية :

عزيزي الدارس، الوحدة الآتية تأتي بعنوان (**مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني**)، وهي تتناول بالدراسة أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية في تغيير مقومات الرقابة الداخلية ونظمها.نتمنى أن تستفيد منها وتستمتع بدراستها.

6. إجابات التدريبات:

تدريب (1)

الهدف من المراجعة المستندية التي يقوم بها مراجع الحسابات هو جمع أدلة الإثبات وقرائنه التي تؤيد صحة العمليات المثبتة في السجلات والدفاتر.

تدريب (2)

جري العرف المحاسبي في حالة ما إذا كان الأصل المستهلك دفترياً ما يزال صالح للاستعمال لعدة سنوات أخري قادمة، في هذه الحالة يجب إعادة تقدير قيمة الأصل بقيمة عادلة ويفترض لها عمر إنتاجي آخر لا يكون بعده عمر لهذه الآلات أو إعادة تقديرها .

تدريب (3)

يقدم المراجع للبنك معلومات عن أصول المنشأة ومفهومها يساعده في اتخاذ قرار بالموافقة على الغرض أو رفض الطلب ومن هذه المعلومات:

1- قائمة بمديني المنشأة وأوراق القبض.

2- قائمة بالمخزون السلعي .

3- بيان تفصيلي عن أية قروض أخرى، وسندات أصدرتها المنشأة والأصول الثابتة الملموسة، والاستثمارات في الأوراق المالية، وبيان وثائق التأمين وما يكون على المنشأة من مطلوبات محصلة، ونتيجة فحص حساب الأرباح والخسائر لعدة سنوات سابقة .

7. المراجع

1- أبوطبل، عيسى محمد ، **حالات تطبيق المراجعة**، القاهرة:دار النهضة العربية، 1996م .

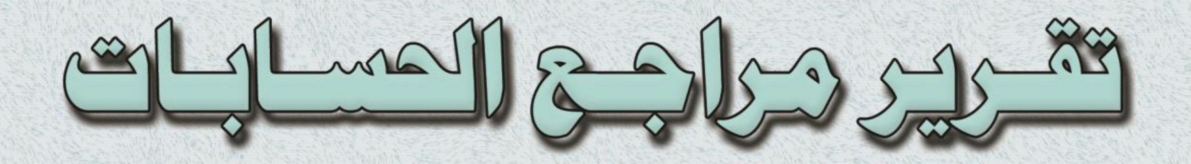
2- أبوطبل، عيسى محمد ، متولي، عصام الدين محمد ، تطبيقات في المراجعة، القاهرة: دار النهضة العربية، 1996م .

3- الجمل، متولي محمد ،الجزار، محمد السيد ، **أصول المراجعة، الجزء الثاني**، القاهرة: مطبعة الرسالة، 1986م .

جمعة ،أحمد حلمي، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط 1 ، عمان : دار الصفاء للنشر والتوزيع، 1420هـ - 2000م .

6

الوحدة السادسة




UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحـــدة

1- مقدمة

1 - 1 تمهيد:

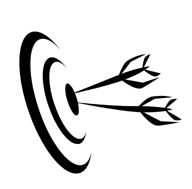
عزيزي الدارس، مرحباً بك في هذه الوحدة والتي تحتوي على أربعة رئيسة أقسام وهي الوحدة السادسة من حيث الترتيب، أول قسم اشتمل على تعريف تقرير مراجع الحسابات وعناصره و القسم الثاني محتويات تقرير مراجع الحسابات كما اشتمل القسم الثالث على أنواع تقارير مراجعة الحسابات، وضرورة إبداء مراجع الحسابات لرأيه ومدى عدالة القوائم المالية.

أما آخر قسم فيحتوي على الخصائص الرئيسة لجودة تقرير مراجع الحسابات، وكيفية إعداد التقرير النهائي.

1 – 2 أهداف الوحدة :

مرحباً بك في هذه الوحدة والتي تحتوي على أربعة أقسام وهي الوحدة السادسة من حيث الترتيب، أول قسم اشتمل على تعريف تقرير مراجع الحسابات وعناصره و القسم الثاني محتويات تقرير مراجع الحسابات كما اشتمل القسم الثالث على أنواع تقارير مراجعة الحسابات، وضرورة إبداء مراجع الحسابات لرأيه ومدى عدالة القوائم المالية.

أما آخر قسم فيحتوي على الخصائص الرئيسة لجودة تقرير مراجع الحسابات، وكيفية إعداد التقرير النهائي.



2. تقرير مراجع الحسابات :

عزيزي الدارس، كثيراً ما نسمع في منظماتنا عن المراجع، المراجع عنده رأي "المراجعيين طالبين كذا وكذا.."

فهل خطر ببالك صعوبة عملهم وما يحتاجه من جهد مضن!

إذاً لنتعرف على واجباتهم ومؤهلاتهم وماذا يفعلون وكيف يؤدون عملهم.

هل تريد أن تصبح مراجعاً، هل هذا حلمك؟

بعد التعرف والدراسة للوحدة التي بين يديك عليك إجابة هذا السؤال.

تقرير مراجع الحسابات هو المخرج النهائى لعملية مراجعة الحسابات وهو أهم واجب يقوم به فهو وسيلة الاتصال لنقل البيانات والحقائق والنتائج والرؤى عن حسابات المنشأة محل المراجعة للأطراف المعنية.

1.2 تعريف تقرير مراجع الحسابات :

يعرف تقرير مراجع الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهنى يكون أهلاً لإبداء رأي فنى محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المتعارف عليه كنص الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة فى الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فنى محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها فى السنة المالية محل التدقيق.

2.2 عناصر تقرير مراجع الحسابات:

يقرر بعض الأساتذة أن تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتوافر فيه العناصر أو الشروط الآتية :

1- أن يكون فى وثيقة مكتوبة .

2- أن يكون موجهاً فى القطاع الخاص إلى مجموعة المساهمين أما فى القطاع العام فإن المراجع العام يوجه تقاريره الى السلطة التشريعية بصورة إلى الجهات المشرفة على وحدات القطاع العام محل المراجعة.

3-أن يحمل التقرير توقيع المراجع وخاتمة .

4- أن يكون التقرير مؤرخاً .

5-أن يشير التقرير صراحة إلى الفترة التى شملتها المراجعة .

6-أن تكون عبارة التقرير واضحة صريحة وقاطعة ولاتحتمل أكثر من مدلول حتى لاتحتاج إلى تفسير .

7-يجب أن يشير التقرير إلى البيانات التي يستوجبها أي قانون عام كقانون الشركات أو تلك التي يستوجبها النظام الأساسى للمنشأة محل المراجعة .

ويرى أستاذٌ آخر أن التقرير وسيلة ذات أهمية بالغة للأسباب الآتية :

أ- إنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمها التعرف على الأداء المالى للمنشأة.

ب- إنه الوسيلة ذات الفعإلىة لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان .

ج- يترتب على تقرير مراجع الحسابات أمور مهمة تتخذها الجمعية العمومية للمساهمين من أهمها :

1- اعتماد الحسابات الختامية للمنشأة او تعديلها أو الغائها .

2- إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة

3- إقرار أو عدم اقرار كيفية التصرف في الأرباح .

4- رسم سياسات المنشأة .

د- إن اعتماد مراجع الحسابات للقوائم المالية هو أساس ربط ضريبة أرباح الأعمال على المنشأة محل الفحص .

ه- أن التقرير يعد مستنداً لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات جنائياً وتأديبياً ومدنياً

و- ينعكس فى المدي الذى وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العلمية والعملية ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة .

ز- يجب أن تتوافر فيه شروط معينة من حيث الشكل والمحتوي إن أهم مشتملات تقرير مراجع الحسابات تتمثل في الاتي :

أسئلة التقويم الذاتي:

؟

1- عرّف تقرير مراجع الحسابات .

2- تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتوفر فيه عناصر وشروط لازمة التحقق عددها واشرحها.

3 . محتويات تقرير مراجع الحسابات:

3 – 1 . مدى حصول مراجع الحسابات على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته :

من حق مراجع الحسابات طلب المعلومات والبيانات والايضاحات وهو حق مكمل لحق الاطلاع على الدفاتر والسجلات وغيرها وهذا الحق يعتبر وسيلة له ليبلغ أهداف فحصه ورقابته ولأهمية هذا الحق فى تكوين الرأى يجب ان يبين مراجع الحسابات إلى أي مدى مكنته إدارة المنشأة محل المراجعة من الحصول على المعلومات والبيانات والإيضاحات التى يرى أهميتها لأداء مهمته، وأن يوضح ذلك صراحة فى تقريره .

3 – 2 . ما إذا كان فى رأيه ان المنشأة تحفظ حسابات منتظمة تتناسب مع طبيعة نشاطها وحجمها:

على مراجع الحسابات أن يضمن تقريره مدى التزام المنشأة محل المراجعة بمسك دفاتر ومدى انتظام هذه الدفاتر من الناحيتين الشكلية والموضوعية .

وفي حالة وجود فروع للمنشأة محل المراجعة لم يطلع مراجع الحسابات على دفاترها وسجلاتها فعليه أن يطلع على ملخصات وافية لنشاطها وأن هذه الأنشطة قد ظهرت ضمن نشاط المنشأة الأم وأن

يثبت ذلك في تقريره ، وفي حالة المنشأت الصناعية يجب أن يفصح مراجع الحسابات عن رأيه في مدي انتظام حسابات تكاليف أنشطتها .

3 – 3 . مدى اتفاق الحسابات الختامية محل التقرير مع الحسابات بالدفاتر والسجلات:

يجب على مراجع الحسابات الاطمئنان على مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأن يتحقق من اتفاق القوائم المالية محل تقريره مع تلك الدفاتر والسجلات وعدم احتوائها على أرقام مزورة .

3 – 4 . مدى شمول الحسابات على كل مانص عليه القانون والنظام الاساسى للمنشأة محل الفحص:

إذا اتضح لمراجع الحسابات أن المنشأة محل المراجعة قد أغفلت بعض ما يجب إثباته في الدفاتر والسجلات وفقاً لنصوص القانون أو النظام الأساسي فيجب أن ينبه الإدارة إلى هذه الواقعة فإذا لم يصحح هذا الوضع وجب عليه الإشارة صراحة في تقريره إلى هذه الواقعة .

3 – 5. مدى مشاركة مراجع الحسابات او حضوره عملية الجرد ومدى الثبات فى اجراءاتها :

يجب على مراجع الحسابات الإشارة إلى حضوره أو إجرائه جرد اختبارياً لبعض مفردات مخزون آخر المدة أو اعتماده فقط على شهادة الجرد من الإدارة وعن مدى الثبات في طرق تقويم مخزون آخر المدة.

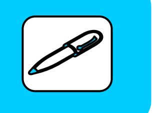
3 – 6 . مدى تعبير حساب الأرباح والخسائر عن نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ومدى تعبير الميزانية عن المركز المالى للمنشأة محل المراجعة فى نهاية الفترة المالية.

.وتعتبر هذه العبارة هى الأكثر أهمية في تقرير مراجع الحسابات ويجب أن تفهم هذه العبارة في حدود أنها مبنية على الآتي:

أ- تسجيل حقائق

ب- اعتماد على مبادئ محاسبية متعارف عليها .

ج- تقريرات شخصية .



تدريب (1)

ما هي واجبات مراجع الحسابات؟

أسئلة التقويم الذاتي:

؟

1- اذكر أهمية حصول مراجع الحسابات على المعلومات والإيضاحات من المنظمة.

2- ماذا تعنى عملية الجرد بالنسبة للمراجع؟

3- تقرير مراجع الحسابات عن الارباح والخسائر والمركز المالى للمنشأة يجب أن يعتمد على ثلاثة مرتكزات أساسية اذكرها.

4 . أنواع تقارير مراجعة الحسابات:

يمكن تصنيف تقارير مراجعة الحسابات إلى عدة أنواع وفقاً لرأي مراجع الحسابات المفصح عنه في التقرير حيث تطلب كثير من الهيئات العلمية والمهنية والتشريعات المحلية في كثير من الدول على ضرورة إبداء مراجع الحسابات لرأيه في مدى **عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المإلى للمنشأة** مع ضرورة وضوح رأيه هذا وفقاً لهذا نجد التقارير الآتية :

4 – 1 التقرير النظيف:

وهو التقرير الذى يبدى فيه مراجع الحسابات رأياً مفاده أن دفاتر وسجلات المنشأة منتظمة وسليمة وأن القوائم المالية اعدت بطريقة سليمة وأنها تعبر عن حقيقة المركز المالى ونتائج الأعمال .

4 – 2 التقرير غير النظيف جزئياً:

وفى مثل هذا النوع من التقارير يشير مراجع الحسابات إلى وجود بعض التحفظات والتي منها :

أ- عدم إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفقاً للمبادئ المحاسبية.

ب- عدم حصول مراجع الحسابات على بعض المصادقات أو اعتماده لشهادة الجرد من الإدارة أو عدم مراجعته لحسابات الفروع.

ت-مخالفة المنشأة للقانون او النظام الأساسي.

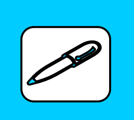
4 – 3 التقرير غير النظيف كلياً:

إذا تعددت التحفظات التي لايمكن بعدها الاستوثاق من انتظام السجلات والدفاتر أو من دلالة الحسابات الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالى فإن مراجع الحسابات يعبر صراحة عن

رأيه ذلك ومثل هذا التقرير يهدم تماماً حسابات المنشأة وقد يسمى فى بعض المراجع **بالتقرير السلبي وهوعكس التقرير النظيف** .

4 – 4 التقرير الخالى من الرأي:

عندما يعجز مراجع الحسابات عن إبداء رأيه الفني في مدى تعبير **حساب الأرباح والخسائر** عن نتائج الأعمال ومدى تعبير **الميزانية** عن المركز المالى للمنشأة وذلك بسبب عدم استقلاله أو بسبب وجود قيود على عملية المراجعة فانه تمنع عن إثبات رأيه **سلباً أو ايجاباً** وفى مثل هذه الحالة يعرف تقريره بانه **تقرير خالى من الرأي**.



تدريب(2)

ما هي واجبات المنشأة محل المراجعة تجاه مراجع الحسابات؟

5 . الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات وتنظيمه:

5 – 1 رأى الجمعية الأمريكية للمحاسبة:

ترى الجمعية الأمريكية للمحاسبة (A . A . A) أن الخصائص الرئيسية التى يجب على مراجع الحسابات مراعاتها عند اعداد تقرير المراجعة والتي تتمثل في الاتي:

أ- عدم التحيز (الصدق والأمانة) .

ب- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة (الصراحة والوضوح).

ت- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه.

ث- توضيح الإجراءات والخطوات التى قام بها عند تدقيقه للبنود ذات الأهمية القصوى والنتائج التي توصل إليها مع بيان المعايير التي تم استخدامها للوصول إلى هذا الرأي حتى يمكن للغير تحديد درجة اعتمادهم على ماهو معروض أمامهم.

ج- الوقت المناسب (عدم تأخير نتائج المراجعة)

أما من الناحية الشكلية فإن تنظيم تقرير مراجع الحسابات يقتضى تقسيمه إلى قسمين رئيسين هما :

5 – 2 تنظيم تقرير مراجع الحسابات من الناحية الشكلية :

أولاً: قسم النطاق:

ويشمل الآتي :

أ. فقرة المقدمة : والتى تتضمن نوع الخدمة المؤداة والقوائم المالية محل المراجعة واسم المنشأة وتاريخ القوائم المالية (فترة المراجعة) .

ب. فقرة النطاق والتى تتضمن مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة ومدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة من حيث :

1- التخطيط لعملية المراجعة

2- الفحص الاختباري للأدلة والقرائن.

3- تقويم المبادئ المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية محل المراجعة.

4- تقويم العرض العام للقوائم المالية .

5- الإفصاح عن مدى إمداد عملية المراجعة لمراجع الحسابات باساس مناسب لإبداء رأيه

ثانياً: قسم الرأى :

وفيه يعبر **مراجع الحسابات** عن رأيه في ما ؟أذا كانت القوائم المالية محل المراجعة **تعبر بعدالة عن نتائج الأعمال والموقف المإلى .**

وعادة فإن هذا القسم يزيل باسم وعنوان مراجع الحسابات وتاريخ عملية المراجعة كما يجب أن يُمهر بتوقيعه وخاتمه .





ما القيود التي تمنع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه؟

أسئلة التقويم الذاتي:

?

1-ما متطلبات تقرير مراجع الحسابات؟

2-ماذا يعني تقرير مراجع الحسابات؟

3-اذكر أنواع تقارير مراجعة الحسابات باختصار.

4-ما أهم الخصائص الواجب توفرها لجودة تقرير مراجع الحسابات؟

5-متى يكون التقرير نثائياً؟

6-ما المعايير التي يلتزم بها مراجع الحسابات من حيث النطاق؟

6. الخلاصة:

ما الذي ناقشناه في الوحدة؟

لا شك أنه موضوع مهم ومفيد وتناولنا الكثير من المعلومات المفيدة القيمة التي تثري معرفتك في مجال تقرير مراجع الحسابات.

لقد تناولنا في الوحدة عناصر ومحتويات التقرير النهائي للمراجع وأهميته فقد احتوت عناصر التقرير إحدى عشرة نقطة، ووضحنا لماذا كان التقرير له أهمية بالغة؟ ثم ما هي الشروط الهامة لإعداد الشكل والمحتوى الذي يحتويه التقرير.

وتناولنا كذلك أنواع تقارير مراجعة الحسابات وهي أربعة أنواع، وفي القسم الثالث والأخير تم بحث الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مراجع الحسابات التي تتمثل في عدم التحيز والوضوح وتناسب الصياغة مع إدراك مستخدميه. وتوضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المراجع عند تدقيقه. والوقت المناسب لإجراء عملية المراجعة.

وكذلك الشكل والنطاق للتقرير، وأن يعبر المراجع عن رأيه تعبيراً واضحاً ومدى دلالتها وعدالتها من نتائج الأعمال والموقف المالى، وكيفية ختامه للتقرير بالتوقيع ووضع خاتمة.

نأمل أن نكون قد عبرنا بصورة علمية واضحة وموجزة عن هذه المعلومات وأن تفيد منها الاستفادة المرجوة.

كما نأمل أن تنقل لنا رأيك بعد مناقشتك مع زملائك لهذه المادة وما ترونه مناسباً وما ترونه غير مناسب. وفقكم الله وسدد خطاكم.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

تطرقنا من خلال استعراض الوحدات السابقة إلى أنواع المراجعات ولعل وحدتنا القادمة هي نوع من هذه الأنواع، نأمل أن تفاد منها إذا أنها المراجعة الإدارية، لأنها تختص بأهداف إدارة المنشاة وخططها ورسم سياساتها وإجراءاتها وإمكانياتها المادية والبشرية، والأداء الفعلي للتعرف على أوجه القصور والضعف لتقويته وتقويمه أو أوجه القوة والمحافظة عليه.

وعليك أن تشحذ قواك، لتكن ذو فعالية وترافقنا للتعرف على الوحدة الآتية.

8. إجابات التدريبات

تدريب (1)

1- تقديم التقرير.

2-حضور الجمعية العمومية.

تدريب (2)

- توفير السجلات والدفاتر اللازمة وتمكين المراجع من الاطلاع عليها بسهولة ويسر وفي الوقت المناسب.
- إيضاح أي لبس أو غموض قد يتضح في عمليات المحاسبة أو البيانات. والإفصاح عنها.
- الرد على استفسارات أو أي ملاحظات يراها المراجع بما يساعده في إكمال عمله.
- عدم حبس أي معلومة قد تكون مفيدة للمراجع.

تدريب (3)

- في حالة وجود قيود على عملية المراجعة.
- وجود قيود تمنع المراجع من إبداء رأيه مستقلاً.
- إذا كانت الميزانية لا تعبر عن المركز المإلى للمنشأة.

- **تقرير مراجع (مدقق الحسابات) Auditor Report**

عند استكمال فحص الدفاتر والسجلات بمعرفة محاسبين مرخصين قانونياً فإن هؤلاء المحاسبين يعدون تقريراً يرفق مع البيانات المالية والتقرير النموذجي العادي هو الذي يصف باختصار مجال فحص مراجع الحسابات ورأيه العادل بالنسبة للبيانات المالية.

- **تقرير نظيف Clean Report or Unqualified Opinion Report**
- هو تقرير يعطيه مراجع الحسابات مشيراً إلى ان فحصه البيانات **المالية** التابعة لتجارة عمليه كان فحصاً شاملاً وان البيانات تعطي صورة عادلة عن الحالة المالية ونتائج العمليات وانها مبنية وموافقة لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ويكون هذا التقرير خاليا من الاستثناءات وليس به تحفظات.
- **تقرير غير النظيف Qualified Opinion Report**
- هذا التقرير يتضمن بعض التحفظات والاستثناءات الناتجة عن قصور في مجال مراجعة للدفاتر، وأهمية التحفظ أو الاستثناء تعتمد على رأي المراجع المبني على خبرته بمهنته.
- **التقرير الخالي من الرأي Adverse Opinion Report**
- الرأي غير الملائم في تقرير مراجع الحسابات عندما تكون هناك **مخالفة** جوهرية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها فان البيانات المالية لا تبين الوضع المالي وحقيقة نتائج الأعمال بصورة عادلة وقانونية ويوضح المراجع في التقرير رأيه مبيناً المخالفات الواردة في البيانات المالية.

10.المراجع:

المراجع العربية :

1/ عبد المنعم، عبد المنعم محمود، ابو طبل عيسى محمد ، **المراجعة أصولها العلمية والعملية، الجزء الأول،** القاهرة: دار النهضة، 1982م، ص 458 – 459

3/ الناغي ، محمود السيد ، **المراجعة إطار النظرية والممارسة** ، المنصوره: مكتبة الجلاء، 1984م ص 193 .

المراجع الانجليزية:

1- A.A.A, Committe on Basic Auditing concepts ., **Reports of the committee on Basic Auditing concepts** , the Accounting Review , Supplement to Vol XLVll 1972 ,pp58-68





7

الوحدة السابعة

مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحـــدة

1- مقدمة:

1 - 1 تمهيد:

عزيزي الدارس، تحتل هذه الوحدة مكانة خاصة في هذا المقرر لأنها تتناول موضوعات مرتبطة بمراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني في ضوء معايير الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى ذلك نجد أن أكثر ما يميزها هو بحثها في موضوع حديث نسبياً في مجال المراجعة، وهو ما يحتاجه المراجع من معلومات في مجال الحاسب الآلي.

تتكون الوحدة من ثمانية أقسام ، نبدأ فيها بمراحل نظم تشغيل البيانات في منظمات الأعمال في وحدتها الأولي، ثم تنتقل إلى أساليب المراجعة الالكترونية في قسمها الثاني، أما في القسم الثالث فيتناول المكونات الأساسية للحاسب الالكتروني ، أما أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات ومنهج النظام المحاسبي فنتناوله في القسم الرابع.

أمّا القسم الخامس فسوف تنتقل فيه إلى الرقابة على المدخلات من حيث بحثها في أساليب التأكد من صحة تغذية الحاسب الإلكتروني ببيانات صحيحة ،أما القسم السادس فسنشرح فيه عملية الرقابة على التشغيل المتمثلة في الرقابة الذاتية، وفي القسم السابع نناقش استخدام الكمبيوتر في المراجعة وتقويمها وكيفية تقويم نظام الرقابة وقراءة واختبار البيانات.

تختتم الوحدة بموضوع البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة وكيفية إعدادها واختبارها والمجموعات المستخدمة في هذه البرامج.

تحتوي الوحدة على مجموعة من الأسئلة والتدريبات التي تساعد في عملية التعلم. نأمل أن تستمتع بما جاء فيها من معلومات وأن تجدها مفيدة.

1 – 2 أهداف الوحدة

عزيزي الدارس، **بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على أن:**

تشرح مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية.

تحلل أساليب نظم المراجعة الإلكترونية.

تعرف المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني.

تبين أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات النظام المحاسبي ومنهجه.

تحدد كيفية الرقابة على المدخلات والتشغيل.

تستخدم الكمبيوتر في المراجعة، وتشغيل برامجها المختلفة.

2. مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية:

لقد مرت نظم تشغيل البيانات المحاسبية في منشآت الأعمال بثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: مرحلة النظم اليدوية، وهي التي تعتمد كلياً على العنصر البشري، وقد كانت الطريقة مجهدة، وتحتاج إلى وقت لإنجاز مهامها المحاسبية، وهذا يؤدي إلى التأخر في التوصل إلى النتائج وإعداد التقارير، ونتيجة لذلك ظهرت:

المرحلة الثانية: وهي مرحلة النظم اليدوية مع استخدام الآلات، وهذه الطريقة أفضل نسبياً من النظم اليدوية؛ لأنها تعتمد على الآلات، وبالآتية أدى استخدام الآلات إلى سرعة تشغيل البيانات المحاسبية، وكذلك إعداد النتائج والتقارير بسرعة، ثم أتت:

المرحلة الثالثة: وهي مرحلة استخدام الحسابات الإلكترونية، وهي تتميز بالقدرة والسرعة في تشغيل البيانات، وتحويلها إلى المعلومات في مرحلة واحدة، وبدقة متناهية.

والناظر إلى نظم التشغيل واستخداماتها في مجال المحاسبة يجدها قد أثرت على المنهج المحاسبي التقليدي بما انعكس على مقومات الرقابة الداخلية وأساليب المراجعة.

فعلى الرغم من استخدام الحسابات الإلكترونية فإنه لم يتغير هدف المحاسبة الخاص بتوفير المعلومات لمستخدمي الحسابات، على أن هذا الاستخدام قد أدى إلى تغيير في شكل المستندات والدفاتر وطبيعتها، فأصبحت تتخذ شكلاً جديداً يتفق مع طبيعة الحسابات الإلكترونية، مثل البطاقات المغنطة أو الأشرطة والأقراص المغنطة وغيرها.

بالإضافة إلى ذلك فقد أدى استخدام الحسابات الإلكترونية إلى تغيير في مقومات نظم الرقابة الداخلية، والمثلة في الرقابة على المدخلات، والرقابة على عمليات التشغيل، والرقابة على الملفات، بالإضافة إلى الرقابة على المخرجات .



تدريب(1)

لا يوجد فرق بين مفاهيم المراجعة القابلة للتطبيق على نظم التشغيل الإلكتروني المعقد وتلك القابلة للتطبيق علي نظم غير معقدة. ناقش.

وفي مجال المراجعة يتطلب التشغيل الإلكتروني من المراجع استخدام أساليب تتفق مع الحسابات الإلكترونية بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المتعارف عليها.

3 . أساليب نظم المراجعة الإلكترونية:

في ظل نظام الحسابات الإلكترونية ظهر أسلوبان من أساليب المراجعة:

الأسلوب الأول: هو المراجعة حول الحاسب ويتمثل في المراجعة من خلال الحاسب ويتم فحص المدخلات والمخرجات ومراجعتها من خلال الفحص ومراجعة عمليات التشغيل .

الأسلوب الثاني: يتم فيه فحص عملية التشغيل واختبارها داخل الحاسب الإلكتروني، ومعرفة الأثر الذي أحدثه استخدام الحاسب الآلي على النظام المحاسبي، ونظام الرقابة، وأساليب المراجعة، لذلك لابد لنا من معرفة مكونات الحساب الإلكتروني.

أسئلة التقويم الذاتي:

1- اذكر مراحل نظم تشغيل البيانات المحاسبية إلكترونياً في منظمات الأعمال.

2- يتغير هدف المحاسبة بتغير هدف مستخدمي المعلومات المحاسبية. ناقش.

3- أشرح أساليب المراجعة الإلكترونية.

4. المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني :

تشترك جميع الحاسب الإلكترونية مهما تعددت أنواعها من حيث الغرض، ومن حيث الاستخدام في أنها تتكون من الوحدات الأساسية الآتية :

وحدة المدخلات:

الوظيفة الأساسية لهذه الوحدة نقل البيانات من الوسيط المسجلة عليه وتخزينها في ذاكرة الحاسب.

وحدة التشغيل المركزية:

وتعد هذه الوحدة القلب النابض للحاسب الإلكتروني، وتتكون من ثلاث وحدات داخلية؛ وحدة التخزين : ووحدة العمليات الحسابية والمنطقية ، ووحدة الرقابة .

وحدة التخزين :

وتستخدم هذه الوحدة في :

- تخزين البيانات الداخلية في انتظار التشغيل .
- تخزين النتائج المؤقتة أثناء عملية تشغيل البيانات.
- تخزين نتائج التشغيل في انتظار تشغيلها .
- تخزين برنامج التشغيل.

وحدة العمليات الحسابية والمنطقية :

وتقوم هذه الوحدة بالعمليات الحسابية والمنطقية اللازمة لتشغيل البيانات، مثل المقارنات، وتنقل البيانات إلى هذه الوحدة من وحدة التخزين، ثم تعاد بعد تخزينها مرة أخرى إلى وحدة التخزين، وبعد انتهاء التشغيل تنقل المعلومات الناتجة من وحدة التخزين إلى جهاز تحضير المخرجات.

وحدة الرقابة:

وهذه الوحدة مهمتها توجيه أنشطة الحساب عن طريق تفسير التعليمات التي يتضمنها البرنامج المخزن في وحدة التخزين، ثم الإشراف والرقابة على قراءة البيانات والتعليمات، وتخزين البرامج وإخراج النتائج والتنسيق بينهما طبقاً للتعليمات المكونة للبرامج موقع التنفيذ.

وحدة المخرجات:

ومهمة هذه الوحدة هي استقبال المعلومات تامة التشغيل من الذاكرة بناءً على تعليمات وحدة الرقابة، ثم تقوم بتحويل المعلومات من لغة الحساب إلى تقارير مطبوعة أو أشرطة ممغنطة يمكن استخدامها كمدخلات في دورات تشغيل تالية.

5. أثر استخدام الحاسب الآلي على منهج النظام المحاسبي:

نجد أن استخدام الحسابات لم يغير من هدف المحاسبة ولا يمكنه أن يغير من هدفها لأنها تمد المستخدمين بالمعلومات، ولكنه أثر على مقومات منهج النظام المحاسبي كالآتي:

يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من المقومات التي تجعله قادراً على تحقيق أهدافه المنشودة منه وهي:

1- مجموعة مستندية .
2- مجموعة دفترية .
3- مجموعة محاسب.
4- قوائم وتقارير مالية.

الأثر على المجموعة المستندية :

نجد أن المستندات في ظل النظام اليدوي أياً كان نوعها تتخذ شكل المعتاد وتستخدم مباشرة للتسجيل في الدفاتر والسجلات، أما في ظل النظام المالي بالحاسبات فإن الأمر يقتضي إجراء تعديلات في المستندات والبيانات الموجودة بها بطريقة يضعها الحاسب، حتى يمكنه تغذية هذه البيانات كمدخلات وفي هذا يستخدم الحبر المغنط في كتابة بعض البيانات، كما أنه يمكن تغذية الحساب بالبيانات الموجودة في المستندات الأصلية مباشرة عن طريق نهاية متصلة بالحساب تستخدم كوسائل لإدخال البيانات واستقبال المخرجات أيضاً.

الأثر على المجموعة الدفترية:

المجموعة الدفترية في ظل النظام اليدوي تأخذ مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية لقيد العمليات أولاً بأول من واقع المستندات المؤيدة، وتنقسم عملية القيد إلى مجموعتين قيد أولي، وقيد نهائي، وتكون عادة في شكل مجلدات أما في ظل النظام الإلكتروني فتأخذ المجموعات الدفترية شكل بطاقات أو أشرطة أو أسطوانات وهذا لا يمكّن المراجع من الإطلاع عليها بشكل مباشر.

الأثر على الدليل المحاسبي:

في ظل النظام اليدوي يكون من السهولة بمكان التعرف على الدليل المحاسبي من واقع الحسابات المبوبة التي تستخدمها المنشأة، ويفيد هذا الدليل في توجيه وتبويب العمليات، وهو ضروري ومهم للغاية، وإذا كان الدليل ضرورياً في النظام اليدوي، فإنه يعين على تسجيل الحسابات في الحاسب الآلي، إلا إذا كان مخزناً به أرقام وأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية.

الأثر على القوائم المالية والتقارير المالية :

نجد أن الملخص النهائي للنظام المحاسبي هو التقارير والقوائم المالية، ولقد حقق استخدام الحاسب الآلي مزايا عديدة بالنسبة للقوائم والتقارير المالية تشمل:

الحصول على التقارير في أسرع وقت ممكن، يساعد الإدارة في حل مشاكلها في الوقت المناسب.

إمكانية تغيير المعلومات في ظل عرضها على الشاشات المرئية حسب الحاجة.

للمحاسبة أسلوب منهجي استقر عليه المحاسبون وأصبح من خصائصها، ويتكون هذا الأسلوب المنهجي من المراحل المتكاملة الآتية :

- التسجيل .
- التبويب .
- التخليص.

الأثر علي التفسير والتحليل واستخلاص الأسباب:

ولقد أثر استخدام الحسابات في تشغيل البيانات على مراحل المنهج المحاسبي، حيث أصبحت جميع المراحل من تسجيل وتبويب تتم في مرحلة واحدة بالتسجيل المباشر في الحسابات الخاصة من مواقع المستندات في شكل بطاقات.

الأثر علي قياس النتائج وعرضها:

بعد مرحلة التسجيل تأتي المراحل الأخرى، من تلخيص، وعرض، وتفسير، وتتم في مرحلة واحدة، ونجد أيضاً أن استخدام الحاسب الإلكتروني قد أثر على عملية تخزين البيانات المحاسبية، ففي ظل النظام اليدوي كانت تخزن داخل الدفاتر والسجلات، أما في ظل النظام الإلكتروني فيتم تخزينها إما داخلياً أو خارجياً، وتخزن داخلياً في وحدة التخزين المركزية، أما خارجياً فتكون في شكل اسطوانات ممغنطة.

تدريب (2)



وضح أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على منظمات الأعمال.

أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على مقومات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية أهداف محددة المعالم وهي:

- حماية أصول المنشأة.
- اختبار الدقة المحاسبية للبيانات المسجلة.
- تحقيق الكفاية في التشغيل والرقابة الداخلية.

ونجد أن استخدام الحساب الإلكتروني لا يؤثر علي الأهداف، ولكنه يؤثر على الإجراءات والأساليب المتبعة في تحقيق الأهداف، مما يتطلب مجموعة من الضوابط التي تتمثل في الرقابة على المدخلات، وعلى عمليات التشغيل، بالإضافة إلى الرقابة على الملفات والرقابة على المخرجات.

أسئلة التقويم الذاتي:

?

1- ما هي المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني؟
2- اشرح أثر استخدام الحاسب الآلي على النظام المحاسبي.
3- عدَد مزايا الحاسب الآلي بالنسبة للقوائم المالية.
4- اذكر مجموعة الضوابط التي يحتاجها استخدام الحاسب في تحقيق الأهداف.
5- اذكر أهداف نظام الرقابة الداخلية.

6. الرقابة على المدخلات :

تنبع أهمية الرقابة علي المدخلات من أن دقة البيانات وصحتها لها تأثير على جميع عمليات التشغيل، وتهدف الرقابة على المدخلات إلى التأكد من صحة البيانات واعتمادها من الإدارة المسؤولة، وعدم حدوث أي أخطاء أثناء عملية ترميزها وتحويلها من المستندات الأصلية إلى وسائل ضغط البيانات المقروءة آلياً وأيضاً أثناء تغذية الحاسب بها.

ولتحقيق هذه الأهداف تستخدم عدة أساليب للتأكد من تغذية الحاسب بكل البيانات، والجزء الآخر منها للتأكد من صحة البيانات التي تم تغذية الحاسب بها.

أساليب التأكد من صحة تغذية الحاسب الإلكتروني بكل البيانات

للتأكد من صحة تغذية البيانات تستخدم عدة أساليب أهمها:

المقارنة الفعلية بين المستندات التي سيتم تشغيلها، و بين المستندات التي تم تشغيلها فعلاً بواسطة الحاسب الإلكتروني.

إيجاد كل من إجماليات العناصر الخاصة بالبيانات الموجودة في مستندات المجموعة المراد تشغيلها، والإجماليات التي يظهرها الحاسب، ومقارنتها ببعضها للتأكد من أن كل البيانات المجموعة قد خضعت للتشغيل. مراجعة صحة التثقيب – في حالة استخدام البطاقات المثقوبة – باستخدام آلات تحقيق التثقيب.

إعطاء رقم مسلسل لكل رسالة أو مجموعة للتعرف على أية رسالة قد تعقد.

أساليب التأكد من صحة البيانات التي تم تغذية الحاسب الآلي بها

للتأكد من صحة البيانات تستخدم عدة أساليب منها:

مراجعة الحدود، وبمعنى: تحديد حد أقصى وحد أدنى مسبقاً للنتائج، واختيار النتائج في ضوء هذه الحدود، فإذا تبين أن عنصر البيان أقل من الحد الأدنى أو أكبر فهذا يشير إلى وجود خطأ في المدخلات، وهذا يمكن استخدامه في مراجعة مدخلات كميات فواتير المبيعات ومبالغها ، وساعات العمل ومعدلات الأجور.

مراجعة ترتيب كل وحدة من عناصر البيانات . فكل وحدة من عناصر البيان لها رقم كودي بترتيب معين، وإذا حدث اختلاف في هذا الترتيب دل ذلك على أن هناك خطأ في البيان، والجدير بالذكر أن هذا الأسلوب يستخدم فقط لاختبار صحة الترميز لكل وحدة من عناصر البيانات.

مراجعة صحة الأرقام أو أرقام الاختبار، ويستخدم هذا الأسلوب لكشف الأخطاء التي نتجت عن الأرقام الكودية من المستندات الأصلية على إحدى وسائل المدخلات، ولتحقيق هذا الأسلوب يتم استخدام مراجعة تسمى طريقة المعامل (11)، وذلك بإضافة عدد يستخدم للمراجعة على الرقم المطلوب التأكد من صحته، وللتوصل إلى العدد المراجعة تتبع الخطوات الآتية :

1- إعطاء أوزان ترجيحية للأعداد المطلوب التأكد من صحتها، وذلك بضرب كل عدد في قيمة معينة تتوقف على العدد، فلو أن العدد في منزلة الآحاد يكون معامل ترجيحه 3 مثلاً ولو أن العدد في منزلة العشرات يكون ترجيحه 3 مثلاً.

2- التوصل إلى إجمالي نتائج الترجيح وقسمة ذلك الإجمالي على 11 للتوصل إلى عدد المراجعة، وما يلاحظ أنه إذا كان ناتج القسمة صفراً، فإن عدد المراجعة يكون صفراً، أو إذا كان الناتج خلاف الصفر فيطرح من الرقم 11 للتوصل إلى عدد المراجعة.

3- إضافة عدد المراجعة – سواء أكان صفراً أم بخلاف الصفر على يمين الرقم الكودي للتوصل إلى الرقم الكودي الجديد، والملاحظة هنا تجري نفس العمليات السابقة على الرقم الكودي بعد إضافة عدد المراجعة، مع إعطاء الأوزان الترجيحية وترجيح عدد المراجعة بمعامل الترجيح، وبعد التوصل إلى ذلك يتم التأكد إن كان ناتج الترجيح صفراً دل على الرقم الكودي، و إن كان هناك باقي قسمة دل على أن الرقم الكودي غير صحيح.

ولتوضيح ذلك نسوق المثال الآتي :

كان الرقم الكودي لأحد الموردين(2532) والمطلوب تحديد الرقم الكودي الجديد لهذا المورد والتأكد من صحة الرقم الكودي (2532).

- معامل الترجيح 5432
- إجمالي الترجيح 43
- ناتج القسمة على المعامل 11 = 3 والباقي 10 = $\frac{43}{11}$
- إذن عدد المراجعة = 11 – 10 = 1
- الرقم الكودي بعد إضافة عدد المراجعة 2532
- معامل الترجيح 54321
• 10 + 20 + 9 + 4 + 1
- إجمالي ناتج الترجيح = 44
- ناتج القسمة على المعامل 11 = 4 والباقي صفر = $\frac{44}{11}$



تدريب (3)

ما أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ؟

7. الرقابة على التشغيل:

يقصد بالرقابة على التشغيل مجموعة الأساليب والإجراءات الرقابية لمرحلة تشغيل البيانات على الحاسب الإلكتروني التي تهدف إلى التأكد من أن تشغيل البيانات إلكترونياً قد تم تنفيذه طبقاً للغرض المحدد.

وتعرف الرقابة على التشغيل بالرقابة الذاتية، وهي الرقابة التي يوفرها منتج الحاسب من خلال تصميم الآلة نفسها، والتي تسمى أحياناً برقابة مجموعة الأجهزة الإلكترونية، عن طريق التعليمات التي تتضمنها البرامج الموضوعة لتنفيذ العمليات، والتي تعد من أهم مقاييس صلاحية البرامج وجودتها .

أساليب الرقابة الذاتية:

هناك العديد من الأساليب التي يوفرها منتجو الحاسبات الإلكترونية عند تصميم الآلات التي تحقق رقابة ذاتية على عمليات التشغيل ومن هذه الأساليب:

1- حلقة السماح بالكتابة:

وهي عبارة عن حلقة بلاستيكية تستخدم عند الكتابة على الأشرطة الممغنطة بحيث تثبت في مكان خاص بها على بكرة الشريط حتى يكون الشريط قابلاً للكتابة عليه، وفي حالة عدم وجودها فإن عملية الكتابة على الشريط الممغنط تكون مستحيلة، وحتى لا تستخدم هذه الحلقة في كتابة بيانات جديدة أو مسح بيانات سابقة ذات أهمية كبيرة فإنه يجب إزاحة هذه الحلقة من على الشريط الممغنط والاحتفاظ بها لدى شخص مسؤول بإدارة الحاسب الإلكتروني وعدم تركها تحت تصرف مشغل الآلة.

2- أسلوب التماثل أو التطابق:

ويهدف هذا الأسلوب إلى اكتشاف أخطاء القراءة والكتابة، وتحديد مكان الخطأ والتأكد من عدم فقد أي خلايا أثناء عملية تحويل البيانات بين وحدات الحاسبة ويقوم هذا الأسلوب على مفهوم النظم الثنائي (صفر ، واحد).

و يتم تخزين البيانات بوحدة التخزين الداخلية بالحاسب في شكل كلمات وتقسيم الكلمة إلى خلايا مع احتواء الخلية على قيمة واحدة (صفر أو واحد) ، وإضافة رقم ثنائي (صفر أو واحد) للكلمة بواسطة الحاسب.

تدريب (4)

ناقش أساليب الرقابة على جهاز الحاسب الإلكتروني.

أسئلة التقويم الذاتي:

تناول بالشرح أهمية الرقابة على المدخلات.

اشرح أساليب التأكد من صحة تغذية الحاسب بالبيانات.

كيف يتم التأكد من صحة البيانات التي يتم تغذية الحاسب الإلكتروني بها؟

كيف تتم مراجعة صحة الأرقام في عملية التغذية؟

يرى وليم توماس، وأمرسون هنكي، أن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد رأي المراجع بخصوص القوائم المالية تحت المراجعة، ويتم أداء مهام المراجعة يدوياً (باستخدام الآلات الحاسبة)، إذا كان نظام الحاسبة تحت المراجعة يدوياً، وفي هذه الحالة يتعامل المراجع دائماً مع بيانات مقروءة، وعليه يمكن تتبع مسار المراجعة بسهولة سواء من المستند الأصلي حتى أرصدة القوائم المالية، أو من أرصدة القوائم حتى المستند الأصلي.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التطور في استخدامات الكمبيوتر صاحبه حدوث تغييرين مهمين نتج عنهما تعقيد عملية جمع أدلة الإثبات، هما:

أولاً: تسجيل البيانات المحاسبية على بطاقات مثقبة، أو اسطوانات أو أشرطة ممغنطة لا يمكن قراءتها إلا بواسطة أجهزة الكمبيوتر.

ثانياً: الزيادة المطردة في كمية البيانات اللازم فحصها وتدقيقها.

وعلى ضوء هذه المشاكل، يجب على المراجع أن يختار بين ثلاثة بدائل لجمع أدلة المراجعة هي:

1.8. المراجعة حول الكمبيوتر (Audit Around the computer):

حيث يقوم بعمل اختباراته على عينة من المستندات الأصلية وإعادة حساب قيمة بعض عناصر القوائم المالية، ومقارنة هذه القيم مع مزاعم الشركة الممثلة في أرصدة القوائم المالية تحت المراجعة للتأكد من صحة إثبات العمليات المالية بالدفاتر المحاسبية.

2.8 تقويم أساليب الرقابة التي تتضمنها برامج الكمبيوتر:

هذا الأسلوب يتضمن تقويم أساليب الرقابة التي تتضمنها برامج الكمبيوتر التي يستخدمها العميل في معالجة البيانات المحاسبية (بواسطة بيانات الحالات الاختبارية، أو المحاكاة المتوازنة، والحصول على كشف مخرجات مطبوع لبعض عناصر مسار المراجعة التي يختارها المراجع، ويسمح هذا المنهج، والذي يطلق عليه المراجعة من خلال الكمبيوتر " Audit Through the Computer) ، باتباع أسلوب مماثل إلى حد كبير لذلك الخاص بجمع أدلة الإثبات في ظل نظم المعلومات المحاسبية اليدوية.

3.8 استخدام الكومبيوتر، بعد الانتهاء من تقويم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يستخدم الحاسب الآلي في قراءة عينة من البيانات المخزنة واختيارها ومعالجتها بلغة الآلة على سجلات الكمبيوتر، وبهذا الشكل يتم أداء عدد من إجراءات المراجعة الرتيبة بواسطة الكمبيوتر.

وجدير بالذكر أن إلمام المراجع بوظائف نظم الكمبيوتر وقدراتها، فضلاً عن معرفته مبادئ المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات، يمكنه أن يحقق الأهداف الآتية :

استخدام قدرات نظم الكمبيوتر الحسابية للتحقق من صحة الإجراءات الحسابية التي نفذها العميل مثل:

حساب قيمة مصروف الاستهلاك أو المبيعات.

جمع قيمة عناصر الفواتير.

جمع إجماليات قوائم المخزون.

حسابات المدينين أو الممتلكات والمعدات.

ونظراً لسرعة نظم الكمبيوتر ودقتها في أداء تلك العمليات الحسابية، يمكن التحقق من صحة هذه العمليات بشكل قاطع، وبتكلفة تقل كثيراً عن تكلفة أداء تلك العمليات يدوياً.

استخدام قدرات نظم الكمبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية لتبويب بيانات الملفات المختلفة، واختيار عينات بعض العناصر مباشرة من السجلات الإلكترونية للتحقق من صحتها، مثل اختيار عينات من حسابات العملاء لإرسال المصادقات أو اختيار بعض عناصر المخزون بهدف فحصها.

استخدام قدرات نظم الكمبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية لعمل التحاليل الرياضية مباشرة من واقع السجلات الإلكترونية، فيمكن على سبيل المثال إعداد برامج كمبيوتر لحساب ومقارنة النسب المالية لعناصر قائمتي الدخل والمركز المالي عن فترة محاسبية معينة، كما يمكن فحص المستندات الأصلية مثل الفواتير للتأكد من شموليتها وتناسق العلاقة بين بعض عناصرها وفاعلية قيمها وشرعيتها.

استخدام قدرات نظم الكومبيوتر في فحص السجلات المحاسبية بهدف اكتشاف العناصر غير العادية مثل الأرصدة الدائنة في حسابات العملاء أو عناصر المخزون بطيئة الحركة، وطباعة كشف بها لدراستها، واكتشاف أسباب حدوثها.

استخدام قدرات نظم الكمبيوتر الحسابية لحساب كشوف عينات المراجعة وإعدادها وإعداد نتائج إجراءات المراجعة التي تم أداؤها في شكل مقروء حتى يمكن تضمينها في أوراق المراجعة، فيمكن عمل كافة الخطوات الإحصائية الموضحة في كل من الفصلين الأخيرين من هذا المقرر، والخاصة بتحديد حجم العينة، وتقويم النتائج التي تم الحصول عليها من فحص العينات باستخدام نظم الكمبيوتر والبرامج الملائمة.

أسئلة التقويم الذاتي:

1- ما التغيرات التي صاحبت التطور في استخدام الحاسب الآلي؟

2- ما البدائل المتاحة لمعالجة مشكلة الزيادة المطردة في البيانات الواجب فحصها؟

3- ما الأهداف التي يحققها استخدام قدرات الكمبيوتر في تطبيق مبادئ المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات؟

?

9. البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة:

General Electronic Audit Programs

نظراً لعدم وجود اختلاف جوهري بين مهام مراجعة العمليات المختلفة لعملاء المراجعة وإجراءاتها، لجأت مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الكبيرة إلى إعداد واستخدام البرامج الإلكترونية للمراجعة متعددة الأهداف، والتي يمكن استعمالها في عدد كبير من خطوات مراجعة النظم الإلكترونية بأقل قدر من الخبرة والإلمام بنظم الكمبيوتر، كما يمكن استخدام هذه البرامج في مراجعة مؤسسات تختلف فيها أنواع نظم الكمبيوتر وأجهزتها.

فمثلاً، يمكن إعداد برامج كمبيوتر لاستخدامها في مراجعة تطبيقات نوع معين من الصناعة، لقراءة ملفات العميل واستخراج صورة من محتوياتها وتحويلها إلى نمط معين ونقلها على شرائط ممغنطة، ثم معالجة بيانات هذه الأشرطة باستخدام البرامج الإلكترونية للمراجعة، ويجب ملاحظة أنه على الرغم من اختلاف نظم الكمبيوتر والبرامج التي تستخدمها هذه النظم، فإنه يمكن تنميط البيانات واستخدامها في أي من هذه النظم (بصرف النظر عن الاختلاف بين أجهزة النظام والبرامج التي تستخدمها)، ويطلق على ذلك السجل (الذي سجل عليه البيانات في نمط معين) المستخدم في أداء إجراءات المراجعة اسم (ملف بيانات المراجعة) (Audit Work File).

وبدلاً من إعداد برامج مراجعة لكل نوع من الأنشطة الاقتصادية المختلفة، يعد المراجع (مكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية) مجموعة من البرامج الإلكترونية التي يمكن بعد إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليها، واستخدامها في مراجعة حسابات عملاء مراجعة مختلفين، وتصمم هذه البرامج لاستعمالها بواسطة أفراد ليس لديهم خبرة واسعة في إعداد برامج الكمبيوتر، لأداء عدد كبير من عمليات جمع البيانات ومعالجتها، مثل: قراءة بيانات الملفات، واختيار وإعداد ملفات بيانات المراجعة من واقع ملفات العميل، ومعالجة البيانات الموجودة بالسجلات وتصنيفها وتلخيصها، وتنفيذ عمليات حسابية معينة يطلبها المراجع، وطباعة تقارير خاصة.

نشاط (1)

تستخدم مكاتب المراجعة القانونية برامج مراجعة الكترونية متعددة الأهداف، ناقش ذلك .

10. خطوات مراجعة النظم الإلكترونية:

هناك عدد كبير من الخطوات تتبع عند تصميم نظم إلكترونية للمراجعة هذه الخطوات تشمل:

أ- إعداد البرامج واختبارها:

Coding and Testing **the software Package**

يتم في هذه الخطوة إعداد البرامج اللازمة لتطوير البرامج الإلكترونية العامة لتتلائم مع مواصفات التطبيقات المحاسبية تحت المراجعة، حيث تسجل هذه المواصفات على بطاقات مثقبة أو شريط ممغنط بلغة الآلة، وبعد ذلك يقوم المراجع بتطبيق البرامج الإلكترونية العامة والشريط الممغنط الذي يحتوي علي مواصفات تطوير البرامج لاختبار ملف أو أجزاء من ملفات العمل وذلك حتى يتحقق المراجع من استطاعة مجموعة البرامج تفسير محتويات هذه الملفات، بغرض إنشاء المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة.

ب- استخدام مجموعة البرامج الإلكترونية في عملية المراجعة:

Using the computer Audit package On An Element Of The Audit

يبدأ المراجع في هذه الخطوة بتطبيق كل من مجموعة من البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة، وبرامج تطويرها في أداء عدد من مهام المراجعة، فتستخدم هذه المجموعة من البرامج مثلاً، في إنشاء ملف بيانات المراجعة من خلال قراءة بيانات الملفات الرئيسية للعميل، وإعداد ملف جديد يحتوي على بيانات حقول معينة من الملف الرئيسي، وتخضع بيانات ملف المراجعة لعدد من إجراءات المراجعة، بدون التعرض لمخاطر إحداث أي أضرار لملفات بيانات العميل.

وبعد الانتهاء من معالجة بيانات ملف المراجعة **تطبع معلومات المراجعة (من واقع بيانات ملف المراجعة)**، ويحتفظ بها ضمن أوراق المراجعة.

كما يمكن استخدام الكمبيوتر **لتصنيف السجلات، وإعادة ترتيبها في تسلسل مختلف، يتلاءم مع متطلبات العمليات الحسابية** وطباعة التقارير وأي معالجات أخرى فيمكن على سبيل المثال إعادة سجلات ملف بيانات المراجعة تصاعدياً أو تنازلياً على أساس قيم يحددها المراجع.

وباستخدام هذه البرامج يمكن كذلك **حساب قيم إضافية أخرى أو اختبار بعض القيم المسجلة في ملف بيانات المراجعة،** وفي هذه الاستخدامات يقوم الكمبيوتر بعمل الوظائف التي كان يقوم بأدائها المراجع يدوياً، للتحقق من سلامة الأرصدة والقيم الموجودة في السجلات المحاسبية وصحتها، كما يستطيع المراجع إنشاء ملفات جديدة طبقاً لمواصفاته الخاصة.

وبالمثل يمكن استخدام البرامج العامة **لاختيار سجلات معينة، أو معالجة بيانات يتم اختيارها عشوائياً من ملفات العميل، أو ملف بيانات المراجعة.** فيمكن على سبيل المثال استخراج بنود تزيد قيمتها عن مقدار معين من ملفات العميل أو ملف المراجعة ، إما معالجتها طبقاً لبرامج المواصفات، أو طباعتها بلغة مقروءة لفحصها يدوياً ، أو تضمينها في ملف أوراق المراجعة.

وبالطبع تكون مخرجات خطوات المراجعة الإلكترونية مطبوعة بلغة مقروءة، لتكون برهاناً مرئياً على نتائج إجراءات المراجعة الإلكترونية ، ويتنبأ بعض الكتاب في ميدان المراجعة الإلكترونية بأنه من المتوقع أن تتلاشى الحاجة إلى الحصول على مخرجات مطبوعة لأوراق المراجعة، حيث سيحل محلها أوراق المراجعة الإلكترونية التي يحتفظ بها في شكل اسطوانات، أو أشرطة ممغنطة، مثل شرائط وأسطوانات الموسيقى، إلا في بعض الأحوال التي قد يحتاج الأمر فيها إلى فحص محتويات شريط ملف أوراق المراجعة.

أسئلة التقويم الذاتي:

؟

1- ما العمليات التي تؤديها برامج المراجعة الالكترونية؟

2- اشرح خطوات تصميم برامج المراجعة الالكترونية.

11. استخدامات البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة:

تسمح هذه البرامج العامة بأداء عدد كبير من مهام مراجعة البيانات المالية المخزنة على وسائل مختلفة لحفظ الملفات والسجلات ، ويمكن استخدام هذه البرامج في تأدية الوظائف الآتية :

1 . إجراء العمليات الحسابية أو التحقق من صحتها.

2 . اختيار بنود ذات خصائص معينة أو رفضها أو تلخيصها.

3 . إعداد المجاميع الجزئية والنهائية .

4 . حساب العينات الإحصائية لعمل اختبارات المراجعة واختيارها وتقويمها.

5 . طباعة تقارير المخرجات وفقاً لمواصفات يحددها المراجع.

6 . إعادة ترتيب بيانات الملفات والسجلات في تسلسل إجراءات المراجعة.

7 . مقارنة محتويات ملفين أو أكثر ودمجها.

8 . إعداد ملفات بلغة الآلة طبقاً لمواصفات يحددها المراجع.

وكما سبق أن أوضحنا في هذه الوحدة فإنه يجب استخدام بطاقات المواصفات الملائمة لكل من هذه الاستخدامات حتى يمكن تحقيق أهداف البرامج العامة للمراجعة ، وفيما يلي عرض لكيفية استخدام هذه البطاقات في مراجعة كل من النظام الإلكتروني للمخزون وحسابات العملاء.

1.11 استخدام البرامج العامة في مراجعة عمليات المخزون:

يستخدم المراجع بطاقات المواصفات مع البرامج الإلكترونية العامة لمراجعة عمليات المخزون، حيث يحتفظ العميل ببطاقات مثقبة لكل بند من بنود المخزون وذلك لتأدية الوظائف الآتية :

مقارنة بيانات بطاقات المخزون التي أعدها المراجع من واقع اختبارات عدد عناصر المخزون مع بيانات المخزون المسجلة على ملفات العميل وينتج عن هذه المقارنة كشف بالاختلافات في عناصر المخزون.

اختيار عينة عشوائية لعناصر المخزون من ملفات العميل وطباعتها طبقاً لمواصفات معينة مثل تكلفة الوحدة أو إجمالي القيمة وعليه يمكن مقارنة هذا البيان مع نتائج اختبارات عدد المخزون، وقيم المخزون السابق تحديدها على انفراد.

اختبار ملف المخزون لاكتشاف عناصره التي لم تتغير أرصدتها خلال فترة محددة وطباعة كشف بهذه العناصر للتعرف على بنود المخزون البطيئة الحركة أو المتقادمة.

فحص ملف المخزون لاكتشاف العناصر التي يكون رصيد كميتها مرتفعاً نسبيا بالمقارنة مع الحد الأقصى الذي لا يجب أن يفوقه الرصيد أو كمية المبيعات أو المواد المستخدمة في التصنيع خلال العام، ويستخدم تقرير هذا الاختبار لتحديد بنود المخزون بطئ الحركة.

مقارنة كميات عناصر المخزون التي سجلها المراجع على بطاقات مثقبة من واقع اختبارات عدد المخزون مع كميات المخزون المسجلة على ملفات العميل وطباعة تقارير باختلاف كميات المخزون.

استخدام بطاقات المواصفات لحساب قيمة المخزون من واقع الكميات المسجلة في بطاقات المخزون التي أعدها المراجع وتكلفة الوحدة الموجودة في ملف العميل الرئيسي للمخزون، ومقارنة تلك القيمة بالقيمة السوقية لعناصر المخزون للتحقق من صحة تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق، أيهما أقل في تقويم المخزون بالقوائم المالية.

نشاط (1)

حاول أنت وزملاؤك المشاركة في عملية مراجعة الكترونية، وذلك بالانضمام إلى إحدى فرق المراجعة المعتمدة في أي مكتب مراجعة، وزودنا بالملاحظات والفروق التي وجدتها بين النظامين التقليدي (غير الالكتروني)، والمراجعة بطريقة الحاسب الالكتروني، ثم انقل تجربتك واعرضها على المشرف.

2.11 استخدام البرامج العامة في مراجعة حسابات العملاء:

استخدام بطاقات المواصفات لتصنيف حسابات العملاء المسجلة على الملف الرئيسي للعميل ، في مجموعات طبقاً لمدى معين، وطباعة الحسابات التي يجب فحصها على أساس معايير اختبار معينة.

اختبار حسابات معينة من ملف العميل الرئيسي لحسابات المدينين على أساس مواصفات معينة للحصول على مصادقات لأرصدة هذه الحسابات ، وطباعة المصادقات نفسها لكل حساب من هذه الحسابات التي وقع عليها الاختيار، وعند وصول المصادقات من العملاء، يتم مقارنة بياناتها مع أرصدة هذه الحسابات المسجلة في الملف الرئيسي لحسابات العملاء لدى العميل.

التعرف على كافة حسابات العملاء ذات الخصائص المعينة وطباعتها (باستخدام بطاقات المواصفات)، مثل حسابات العملاء ذات الأرصدة الدائنة، ويتم إجراء فحص مستندي للعمليات المسجلة في هذه الحسابات.

فحص الملف الرئيسي لحسابات العملاء للتعرف على إعداد كشف بأرصدة حسابات العملاء والتي تجاوزت فترة سداد أرصدتهم شروط الائتمان الممنوحة للعميل.

اختبار صحة العمليات الحسابية، وترصيد حسابات العملاء في الملف الرئيسي، وطباعة أي أخطاء يكتشفها هذا الاختبار.

فحص ملف حسابات العملاء للتحقق من شمولية محتوياته، مثل اكتشاف حساب عميل لم يستوف شروط ائتمان .

فحص أرصدة حسابات العملاء، لاكتشاف تلك الحسابات التي تزيد أرصدتها عن مقدار الائتمان الممنوح للعميل وإعداد كشف بهذه الحسابات وأرصدتها.

أسئلة التقويم الذاتي:

1- اذكر البدائل المختلفة لجمع أدلة المراجعة.

2- لابد أن يكون المراجع ملماً بوظائف الحاسب الإلكتروني ونظمه، بالإضافة لمعرفته بفن المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات ومبادئها. اذكر الأهداف من هذه الوظائف.

3- عدد خطوات مراجعة النظم الإلكترونية التي يتبعها المراجع.

4- كيف تستخدم البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة، وما هي المهام التي يمكن اتباعها ؟

5- كيف يمكن استخدام البرامج العامة في كل من مراجعة عمليات المخزون، ومراجعة حسابات العملاء ؟



ما الذي ناقشناه في هذه الوحدة؟

إنها أمور كثيرة ومعلومات مفيدة دون شك،

إنها مراحل، وخطوات، ونقاط، ومعلومات كثيرة وحديثة سمعت ببعضها قبلاً وربما لم تسمع بالبعض الآخر، دعنا الآن نحاول تلخيص ذلك معاً:

تناولت الوحدة كيفية مراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني وعددت مراحلها وهي ثلاث، ثم تناولت أسلوبي نظم المراجعة الإلكترونية.

ثم شرحت المكونات الأساسية للحاسب الإلكتروني، وأثره على مقومات النظام المحاسبي ومنهجه فقد تم شرح الأثر على المجموعة المستندية، والدفترية والدليل المحاسبي، والقوائم المالية، والتقارير المتمثلة في الأسلوب المنهجي المتكامل، ومراحله المختلفة، من تسجيل، وتبويب، وتلخيص، وقياس، وعرض النتائج، والتفسير، والتحليل، واستخلاص الأسباب.

ثم عرضنا معلومات عن الرقابة على المدخلات ونقاطها الأربع من مقارنة فعلية بين المستندات التي سيتم تشغيلها، والموجودة فعلاً والتي تم تشغيلها بواسطة الحاسب الآلي، وكذلك التأكد من إجمالي العناصر الموجودة في المستندات المراد تشغيلها، والإجماليات التي يظهرها الحاسب الآلي، ومقارنتها معاً للتأكد من أن كل البيانات المجموعة قد خصصت للتشغيل، ثم إعطاء أرقام متسلسلة لكل رسالة أو مجموعة للتعرف على أي رسالة قد تعقد.

وتعرفنا كذلك على مجموعة من الأساليب للتأكد من صحة البيانات وهي مراجعة الحدود، بمعنى تحديد حد أقصي وحد أدني مسبقاً للنتائج، واختبار النتائج في ضوء الحدود، ومراجعة صحة الأرقام أو أرقام الاختبار بإعطاء أوزان ترجيحية للأعداد المطلوب التأكد من صحتها، وذلك بضرب كل عدد في قيمة معينة تتوقف على العدد كما سبق شرحه في النص ويعرف بالكود.

كذلك ناقشنا عملية الرقابة على التشغيل، وأساليب الرقابة الذاتية واستخدام الكمبيوتر في المراجعة، بمناقشة ثلاثة بدائل لجمع أدلة المراجعة، وهي المراجعة حول الكمبيوتر، والمراجعة من خلال الكمبيوتر، والمراجعة بواسطة الكمبيوتر.

وأخيراً تعرفنا على البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة، وكيفية إعدادها واختبارها، ثم كيفية استخدام مجموعة البرامج الإلكترونية في عملية المراجعة، ومهام استخدام البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة.

كما تم شرح استخدام البرامج العامة في مراجعة المخزون من خلال ست خطوات، تتمثل في مقارنة الواقعي مع ما هو مسجل، ثم اختبار عينة عشوائية وطباعتها طبقاً لمواصفات معينة (تكلفة الوحدة مع إجمالي القيمة) ثم يقارن بين كميات المخزون التي سجلها المراجع من واقع الاختبارات مع كميات المخزون على ملفات العميل، ثم يستخدم بطاقات المواصفات لحساب قيمة المخزون من واقع الكميات المسجلة مع تكلفة الوحدة ومقارنتها بالقيمة السوقية لهذه الكميات للتحقق من صحة تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقويم المخزون بالقوائم المالية، ثم عرضنا استخدام البرامج العامة في مراجعة حسابات العملاء.

نأمل أن نكون قد وفقنا في استعراض ولخصنا أهم ما ورد في هذه الوحدة من معلومات.

13 لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية الآتية

أصبح لديك الآن حصيلة كبيرة من المعلومات المفيدة سواء في ما يتعلق بالمفاهيم الأساسية لمراجعة أنظمة التشغيل الإلكتروني، أو ما يتعلق بالمهارات اللازمة والهامة لأساليب ونظم المراجعة عن طريق الحاسب الآلي وما نحتاج لمناقشته في الوحدة الآتية هو **مراجعة أنظمة التشغيل في ضوء معايير المراجعة الدولية**.نأمل أن تكون قادراً بعد دراسة هذا الموضوع على مراجعة أنظمة التشغيل وفق معايير المراجعة الداخلية الدولية.

تدريب (1)

تظل معايير المراجعة المتعارف عليها (ميثاق السلوك المهني، المسؤولية القانونية، مفاهيم تجميع الأدلة) كما هي وسيحدث تغيير في بعض الطرق المحددة التي تتلائم مع تنفيذ المراجعة، كلما أصبحت النظم أكثر تعقيداً.

تدريب (2)

للتشغيل الإلكتروني للبيانات آثار كبيرة متعددة على المنظمة، وهي ترتبط بآثار أكبر أهمية من منظور المراجعة بكل من المتغيرات التنظيمية، ووضوح المعلومات، واحتمال وجود تغير في المعلومات وتعد من الأهمية بمكان، وهذه الآثار تتمثل في الآتي:

تغير تنظيمي Organizational Change

مركزية البيانات والفصل بين الواجبات.

طرق الترخيص.

مرئية المعلومات.

مرئية بيانات المدخلات.

مرئية بيانات التشغيل.

مرئية مسار العملية.

تخفيض التعامل البشري.

تحسن الرقابة.

تدريب (3)

أساليب الرقابة هي أساليب الرقابة العامة وهي أربعة أساليب:

تخطيط المنظمة.

إجراء توثيق النظم والبرامج وفحصها والموافقة عليها.

الرقابة على جهاز الحاسب.

الرقابة على توصيل الجهاز والبرامج وملفات البيانات.

تدريب (4)

الرقابة علي الحاسب تتمثل في الرقابة الموجودة فعلاً في تصميم جهاز الحاسب الإلكتروني للتشغيل الإلكتروني للبيانات، والتي تم وضعها خلال مصنع الحاسب الإلكتروني حتى لا تحدث أخطاء بالحاسب الإلكتروني.

15. مسرد المصطلحات:

- أنظمة التشغيل الإلكتروني:

تعرف نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات وفقاً لتعقدها التقني والمدى الذي يتم فيه استخدامها في المنظمة، وهناك عدة أنظمة للتشغيل منها التشغيل المباشر، وأنظمة التوصيل، والتشغيل الموزع، وإدارة قاعدة البيانات، ونظم التشغيل المعقدة

- وحدة المدخلات Input Unit:

هي عبارة عن نظام يتم من خلاله إدخال العمليات مباشرة إلى الحاسب الإلكتروني عبر وحدات طرفية ويتم تخزينها في ذاكرة الحاسب الإلكتروني.

- وحدة التشغيل المركزية Central Processing Unit :

معظم العمليات التشغيلية الجوهرية تتم داخلياً، ولا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر، ويتم إنشاء بعض العمليات بواسطة الحاسب الإلكتروني، كما يتم تشغيلها بدون وجود دليل وإلخ ..

- وحدة التخزين الداخلي Central Storage Unit :

فيها يتم تخزين البيانات الداخلية لحين التشغيل ،كما تخزن بها النتائج المؤقتة أثناء عملية تشغيل البيانات ، وتخزن برامج التشغيل .

- الرقابة علي المدخلات Input Controls:

هي أنواع للرقابة مثل الترخيص بالمستندات، والتوثيق الملائم، والتشخيص من خلال الفحص ، والتي يتم تصميمها للتأكد من أن المعلومات التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والاكتمال والدقة، ويتم تشغيلها مرة واحدة.

- الرقابة على التشغيل Processing Control:

أنواع الرقابة مثل إجماليات الرقابة، ومنها اختبارات المنطق واختبارات العمليات الحسابية التي يتم تصميمها للتأكد من أن المدخلات التي تم إدخالها إلي النظام يتم تشغيلها على نحو دقيق.

- **المراجعة حول الكمبيوتر Audit Around The Computer:**

إجراء المراجعة بدون اختبار للرقابة علي التشغيل الإلكتروني للبيانات لدي العميل، ويُعد ذلك أمراً مقبولاً إذا تمكن المراجع من التوصل للمستندات الأصلية، وإلى قائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة.

- **البرامج الإلكترونية العامة للمراجعة General Electronic Audit Software:**

هي برامج للحاسب الإلكتروني توفر إمكانية جيدة لاسترجاع البيانات، ومعالجة البيانات وإمكانيات للتقرير يتم تكليفها لمقابلة الاحتياجات الخاصة بالمراجعين.

- **الرقابة على المخرجات Output Control:**

تعني أنواع الرقابة المختلفة مثل فحص مدي منطقية البيانات، ويتم تعميمها للتأكد من أن البيانات التي يتم استخدامها من الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة، والدقة، والاكتمال، وأنه يتم توزيعها فقط على الأشخاص المرخص لهم.

16.المراجع :

المراجع العربية

1- مطاوع جلال إبراهيم يوسف **الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات**، القاهرة: دار الثقافة العربية ، غير موضح سنة النشر.

2- وليم توماس، أرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، ترجمة وتعريب دكتور أحمد حجاج ، كمال الدين سعيد ، الرياض: دار المريخ 1988م.

3- الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2002م .

4- هنري، منير إبراهيم، **سلسلة الفكر الحديث في مجالات الإدارة المالية، الفكر الحديث في مجال الاستثمار**، الإسكندرية: منشأة المعارف 1999م.

المراجع الأجنبية

1- AICPA, **Improving Business Reporting A Customer Focus** (a.k.a. The Jenkins Report Available at (ttp://ww.aicpa.org) 1994. 12/15/2000.

2- Deller, D., M. Stubenrath & C. Weber, **A Survey on the Use of the Internet for Investors Relations In USA, The UK and Germany, The European Accounting Review**, Vol. 8 No. 2

3- Debreceny, R., G, Gary & T. Barry, **Accounting Information In A Networked World-Resource Discovery, new Orleans Processing and Analysis**, Paper Presented at A.A.A Annual Meeting1998.

4- Debreceny, Roger & L. Gray**, Financial Reporting on he Internet & The External Audit, European Accounting Review**, Vol.8 No. 2, 1999.

5- FASB, BRRP **Electronic Distribution of Business Reporting Information,** Available At (ttp://www. fasb.org) 2000 1/8/2001.

6- Gray, G., & R. Debreceny,**1997 Corporate Reporting on the Internet, Paper Presented at the Asiapacific Snference on The International Accounting Issues**, Bankok, Nov.


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٤١٤هـ
١٩٩٤م
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا


جامعة العلوم والتكنولوجيا/ صنعاء
http/www.ust.edu

